NICULESCU

Valentina Capotă
Mirela Dinescu
Roxana Ionescu
Florin Lixandru
Ioana Popa

BAZELE CONTABILITĂȚII

Despre carte

Scopul lucrării este acela de a iniția elevii, studenții și pe toți cei interesați în aprofundarea valențelor informative și aplicative ale contabilității firmei.

Lucrarea oferă o pregătire solidă, bazată pe aplicarea practică a noțiunilor, a prezentării documentelor de evidență (reguli de întocmire, verificare, corectare circuit și păstrare).

Prin includerea unui dicționar de termeni, a unor teste grilă, a rubricilor „Știați că...", „Verificăm ce am învățat", „Să recapitulăm" se asigură un demers didactic în conformitate cu cerințele actuale de calitate a educației.

Cartea sprijină utilizatorii în asimilarea noțiunilor fundamentale de contabilitate și a unor atitudini și comportamente pragmatice în domeniu. În final, ei vor reuși să cunoască principalele structuri patrimoniale, să completeze un dosar cu documentele care stau la baza înregistrării principalelor evenimente și tranzacții economico-financiare având ca bază activitatea unei firme reale sau a unei „firme de exercițiu".

Despre autori

Valentina Capotă, Mirela Dinescu, Florin Lixandru, Roxana Ionescu și **Ioana Popa** sunt o echipă de specialişti care reprezintă un cumul impresionant de calități:

- profesori cu o vastă experiență la catedră;
- autori de manuale, auxiliare curriculare, teste grilă pentru bacalaureat;
- participanți la proiecte internaționale pentru învățământ economic;
- autori cu o bogată experiență publicistică (comunicări științifice, articole, studii și cărți publicate);
- participanți la seminarii naționale și internaționale cu lucrări de specialitate;
- profesori ai căror elevi au obținut rezultate deosebite la olimpiadele interdisciplinare (premii naționale);
- participanți la cursuri de formare „Aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate în România" – CECCAR;
- formatori CCD – cursuri de abilitare curriculară pentru discipline economice;
- profesori mentori, coordonatori de practică pedagogică ai studenților din ASE;
- profesori coordonatori de Firme de Exercițiu în cadrul proiectului ECONET – KULTUR KONTAKT.

Valentina Capotă
Mirela Dinescu
Roxana Ionescu
Florin Lixandru
Ioana Popa

BAZELE CONTABILITĂŢII

NICULESCU

Toate drepturile rezervate. Nici o parte a acestei cărți nu poate fi reprodusă sau transmisă sub nici o formă şi prin nici un mijloc, electronic sau mecanic, inclusiv prin fotocopiere, înregistrare sau prin orice sistem de stocare şi accesare a datelor, fără permisiunea Editurii NICULESCU.
Orice nerespectare a acestor prevederi conduce în mod automat la răspunderea penală față de legile naționale şi internaționale privind proprietatea intelectuală.

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României

Bazele contabilității / Valentina Capotă, Mirela Dinescu, Florin Lixandru, ... – Bucureşti: Editura NICULESCU, 2006
ISBN 973-748-030-9

I. Capotă, Valentina
II. Dinescu, Mirela
III. Lixandru, Florin

657

Referenți ştiințifici: conf. univ. dr. *Oprea Călin*, Academia de Ştiințe Economice – Bucureşti
prof. gr. I *Mirescu Cristian*, inspector de specialitate M.Ed.C.
prof. gr. I *Sandu Tania*, inspector de specialitate M.Ed.C.

Coordonator: prof. gr. I *Valentina Capotă*

© Editura NICULESCU, 2006
Adresa: Bd. Regiei 6D
060204 – Bucureşti, România
Tel: (+40)21-312.97.82
(+40)21-312.97.84
Tel/Fax: (+40)21-312.97.83
Call Center: (+40)21-314.88.55
E-mail: club@niculescu.ro
Internet: www.niculescu.ro

Procesare computerizată: *S.C. BIRANA S.R.L.*
Ilustrația copertei: *Carmen Lucaci*

Tipărit în România

ISBN 973-748-030-9

II.

SISTEMUL CONTABIL, PARTE A SISTEMULUI INFORMAŢIONAL ECONOMIC

1.1. Sistemul informaţional economic

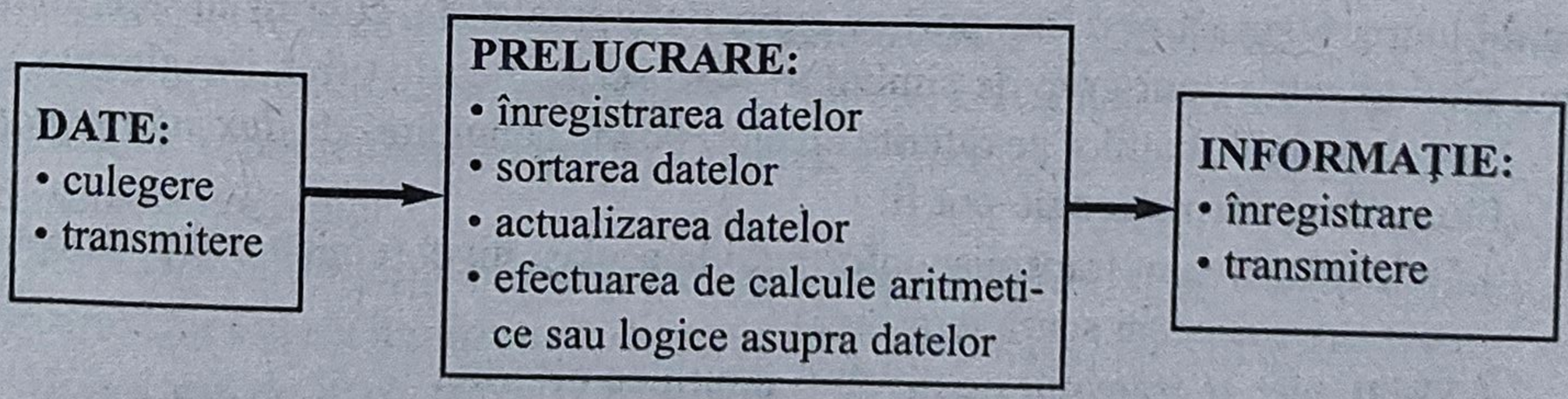
Privită ca element important al sistemului informaţional, informaţia nu este o simplă noţiune.

Pe plan economic, de informaţii se leagă „date". Acestea sunt semnificaţii cuantificate prin simboluri, elemente concrete de cunoaştere în legătură cu obiecte, stări, situaţii, fenomene şi persoane.

Ele pot fi:

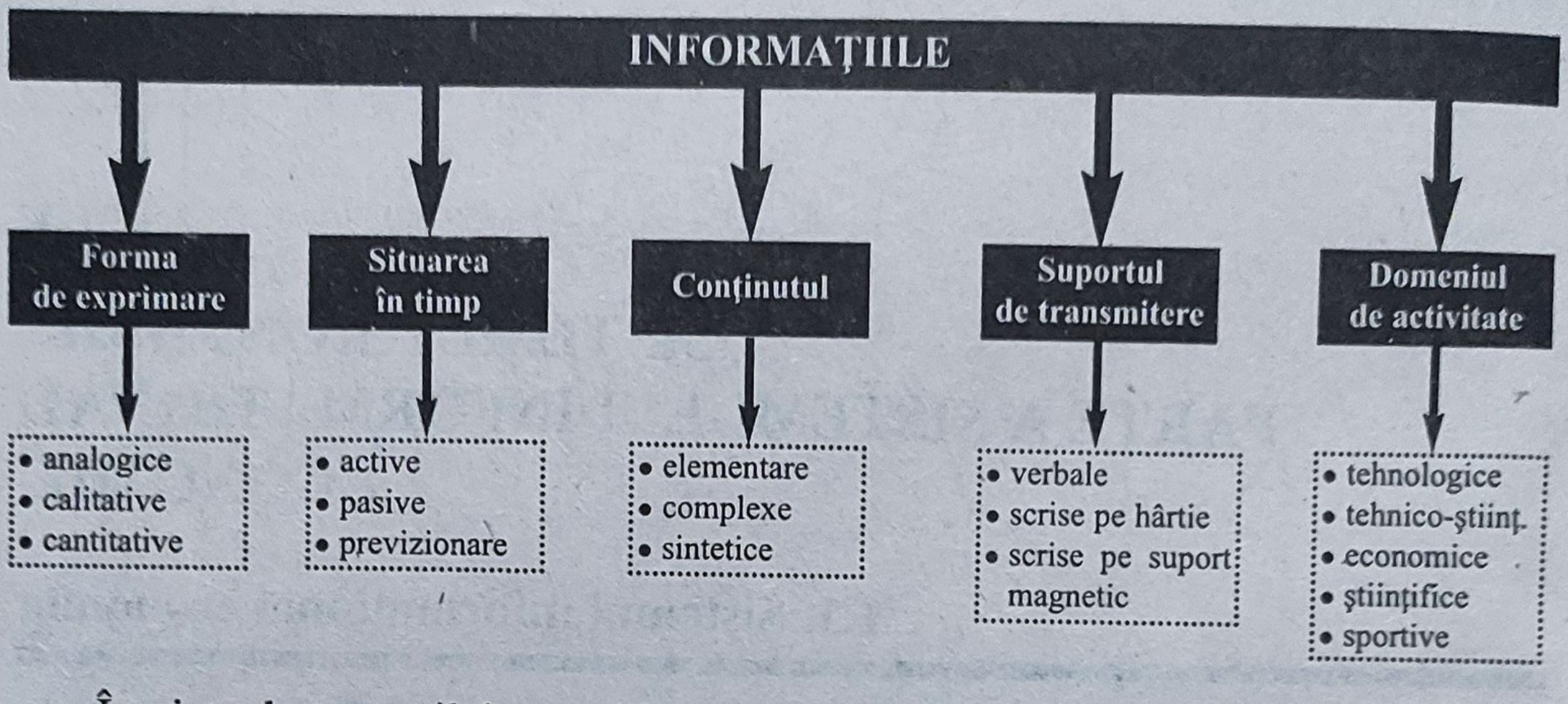
- Date de identificare.
- Datele problemei.
- Date de implementat.
- Date economice etc.

Datele reprezintă materia primă pentru obţinerea informaţiilor, servesc ca punct de plecare în cercetarea unei probleme sau pentru a trage o concluzie, a lua o hotărâre.



INFORMAŢIA reprezintă o comunicare, o ştire despre o persoană, un obiect, un proces material, un fenomen, un element nou în raport cu alte cunoştinţe prealabile, prezintă interes pentru primitor, sporindu-i gradul de cunoaştere despre procesele şi fenomenele respective.

O clasificare a informaţiilor este prezentată în continuare:



In viaţa de toate zilele, ca şi în munca ştiinţifică ori în alte tipuri de activităţi, fiecare om comunică – voluntar ori involuntar –, transmite semnificaţii, dintre care multe se structurează în unităţi autonome.

Informaţiile se caracterizează prin:

- noutate;
- relevanţă;
- utilitate.

O informaţie care nu este decât nouă, nu este o informaţie valoroasă. O formă frumoasă pe care natura a „sculptat-o“ în piatra unui munte, deşi apreciată ca nouă în cadrul unui anume tip de consum estetic-vizual, nu va avea valoare dacă nu are semnificaţie şi relevanţă, nu este utilă în scopul pentru care este examinată. Noutatea nu are, în acest sens, calitatea necesară, nu se înscrie în nevoia consumatorului.

Din punct de vedere lexical, „informaţie“, cuvânt cu etimologie franceză şi origine latină (fr.: *information*, lat.: *informatio*), înseamnă comunicare, veste sau ştire care pune pe cineva la curent cu o situaţie, lămurire asupra unei persoane sau a unui lucru, element nou în raport cu cunoştinţe prealabile, cuprins în semnificaţia unui simbol sau a unui grup de simboluri (text scris, mesaj vorbit, imagini etc.).

Circulaţia informaţiilor pe diferite niveluri poartă denumirea de *flux informaţional*.

Fluxurile informaţionale pot fi:

- **Orizontale**: sunt transmise informaţii la acelaşi nivel (emiţătorul şi receptorul se află pe aceeaşi scară ierarhică).
- **Verticale**: se transmit pe niveluri ierarhice diferite:
  - ascendente;
  - descendente.

Orice societate comercială poate fi privită ca un sistem de management, având trei subsisteme:

- Sistemul de conducere, la nivelul căruia se iau decizii.

- Sistemul de informaţii pentru conducere.
- Sistemul operativ, la care ajung deciziile luate de sistemul de conducere şi de la care pornesc informaţii.

Totalitatea fluxurilor informaţionale organizate într-o concepţie unitară poartă denumirea de ***sistem informaţional***.

Prin intermediul sistemului informaţional se realizează legăturile dintre sistemul de conducere şi sistemul operativ din cadrul sistemului de management.

SISTEMUL INFORMAŢIONAL ECONOMIC este un ansamblu organizat de principii, metode şi procedee utilizate într-o întreprindere pentru culegerea, înregistrarea, prelucrarea, stocarea, analiza, transmiterea şi valorificarea informaţiilor economice necesare sistemului de conducere în vederea luării deciziilor.

Sistemul informaţional economic este structurat:

– din punct de vedere **funcţional** pe trei componente:
- planificare;
- evidenţă economică (evidenţa operativă, contabilitatea şi statistica);
- legislaţie economico-financiară;

– din punct de vedere **organizatoric** pe unităţi de:
- culegere;
- înregistrare;
- prelucrare;
- stocare;
- analiză;
- transmitere;
- valorificare.

Cele prezentate reprezintă un punct de plecare în înţelegerea ***sistemului informatic contabil,*** ca parte a sistemului informaţional economic.

Componentele sistemului informatic contabil sunt:

Fluxul de informaţii contabile primare – reprezintă componenta de bază. Informaţia contabilă redă cunoştinţe privind structura bunurilor economice, a drepturilor şi obligaţiilor, a rezultatelor activităţii desfăşurate, precum şi modificările ce survin pe parcursul proceselor economice. Concret, informaţiile contabile se regăsesc în documentele contabile.

Purtătorii informaţiei (suporturile materiale ale informaţiei) – au calitatea de a înregistra, stoca şi reda informaţiile contabile (documente, disc magnetic etc.).

Mijloacele de prelucrare şi transmitere a datelor – echipamente electronice (calculatoare).

Metodele şi procedeele de prelucrare a datelor contabile – proceduri de transformare a datelor în informaţii contabile.

Circuitele informatice – traseele pe care le parcurg informaţiile contabile de la emiţător la prelucrător şi, de aici, la utilizator.

Sistemul informatic contabil desemnează un ansamblu organizat şi integrat al proceselor de înregistrare, măsurare, sintetizare, interpretare şi comunicare a informaţiilor contabile, prezentate prin imagini codificate şi folosind un limbaj specific al averii şi al rezultatelor activităţii unei întreprinderi.

Deoarece este un sistem complex de înregistrare a existenţei, mişcării şi transformării bunurilor, de reflectare a drepturilor şi obligaţiilor cu valoare economică, sistemul informatic contabil este necesar şi indispensabil economiei.

Cadrul general de reglementare a contabilităţii în România îl constituie Legea contabilităţii nr. 82/1991, republicată, modificată şi completată, precum şi Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţii Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate.

Potrivit acestor reglementări, obligaţia organizării şi conducerii contabilităţii revine: regiilor autonome, societăţilor comerciale, societăţilor/companiilor naţionale, societăţilor cooperatiste, asociaţiilor, persoanelor juridice cu şi fără scop lucrativ, persoanelor fizice autorizate să desfăşoare activităţi independente.

1.2. Evidenţa economică

Parte a sistemului informaţional economic, evidenţa economică este considerată principala sursă de informaţii.

Pentru a servi necesităţilor impuse de activitatea practică, evidenţa presupune oglindirea şi înregistrarea, într-o ordine sistematică şi având la bază principii bine stabilite, a fenomenelor economice care se desfăşoară într-un anumit loc şi timp.

Fiind legată de activitatea practică, de existenţa producţiei materiale şi a schimbului, de necesitatea înregistrării, reflectării operaţiilor economice, a modificărilor intervenite şi a rezultatelor, evidenţa a existat în toate formaţiunile social-economice.

EVIDENŢA ECONOMICĂ este un sistem unitar de înregistrare, urmărire şi control – documentat, cronologic şi sistematic, în etaloane cantitative şi în etalon valoric, pe baza unor principii bine stabilite – a fenomenelor şi proceselor economice, în scopul cunoaşterii activităţilor desfăşurate.

Importanţa evidenţei economice rezultă din sarcinile acesteia, în timp ce realizarea sarcinilor este determinată de respectarea anumitor condiţii.

Pentru realizarea obiectului său, evidenţa economică foloseşte unităţi de măsură denumite etaloane de evidenţă.

ETALONUL DE EVIDENŢĂ este o unitate de măsură stabilită convenţional şi utilizată la măsurarea, evaluarea şi exprimarea cantitativă şi valorică a patrimoniului.

EVIDENŢA CONTABILĂ

Sarcini	Condiţii de realizare
• Înregistrarea şi asigurarea integrităţii patrimoniului. • Reflectarea proceselor economice şi a rezultatelor obţinute. • Determinarea costurilor, veniturilor şi rezultatelor. • Urmărirea respectării şi aplicării legislaţiei. • Obţinerea informaţiilor necesare şi prelucrarea lor în vederea luării deciziilor.	• Să fie organizată pe bază de principii şi norme fundamentate ştiinţific. • Să asigure operativ şi eficient informaţiile necesare. • Să fie simplă, clară, precisă, documentată, să reflecte la timp fenomenele economice. • Să poată fi adaptată progresului continuu al activităţii economice.

El poate fi: etalon natural, natural-convenţional, muncă, cantitativ-complex, bănesc.

Etalonul natural (*cantitativ*) este folosit pentru măsurarea şi exprimarea cantitativă, utilizând unităţi de măsură specifice proprietăţilor fizico-chimice ale obiectelor (metrul, kilogramul etc.)

Etalonul natural-convenţional serveşte pentru măsurarea şi exprimarea cantitativă a mai multor feluri de bunuri asemănătoare, având ca bază o caracteristică esenţială – stabilită convenţional – a unui bun considerat bun etalon.

Etalonul muncă, denumit şi *etalon timp*, măsoară şi exprimă cantitativ timpul de muncă utilizat pentru obţinerea bunurilor (ora-muncă, ziua-muncă).

Etalonul cantitativ-complex combină două sau mai multe unităţi naturale şi/sau timp pentru măsurarea şi exprimarea unor rezultate ale activităţii (kilowatt-oră, producţie-oră etc.).

Etalonul bănesc are caracter de generalizare şi asigură, prin utilizarea semnului monetar, planificarea, evidenţa şi controlul întregii activităţi economice.

După natura, modul de obţinere, gradul de prelucrare a informaţiilor pe care le furnizează, evidenţa economică îmbracă trei forme.

EVIDENŢA ECONOMICĂ

Evidenţa operativă	Evidenţa contabilă	Statistica
• înregistrează, urmăreşte şi controlează operativ, de regulă, cu ajutorul unor aparate tehnice, operaţiile şi fenomenele economice în momentul şi la locul producerii lor Se caracterizează prin: • este operativă; • foloseşte separat sau în paralel etalonul natural, bănesc, sau timp; • utilizează mijloace tehnice de măsurare şi înregistrare specifice; • înregistrează numai aspecte ale activităţii economice, necorelate între ele; • furnizează informaţii contabilităţii şi statisticii.	• înregistrează, urmăreşte şi controlează în mod documentat, complet, acele fenomene şi procese economice care se pot exprima valoric Se caracterizează prin: • utilizează o metodologie proprie; • are un obiect propriu de cercetare; • la baza înregistrărilor stă documentarea; • nu înregistrează operaţii ce nu pot fi exprimate valoric; • utilizează etalonul bănesc şi numai uneori, complementar, etalonul natural.	• înregistrează fenomenele social-economice de masă, grupează şi totalizează datele rezultate din aceste înregistrări în vederea obţinerii de indicatori generalizatori Se caracterizează prin: • prin obiectul său depăşeşte cadrul unităţilor patrimoniale; • foloseşte separat sau în paralel toate etaloanele de evidenţă; • utilizează mijloace proprii pentru culegerea, înregistrarea, prelucrarea informaţiilor şi prezentarea rezultatelor.

1.3. Întreprinderea – cadru de organizare a contabilităţii

În cadrul societăţii se desfăşoară mai multe tipuri de activităţi:

- Activităţi economice privind producţia de bunuri, executarea de lucrări, prestarea de servicii, comerţ.

Unităţile care desfăşoară asemenea activităţi se numesc *întreprinderi* sau *societăţi comerciale* şi au caracter lucrativ, urmărind obţinerea de profit.

- Activităţi social-culturale, instructiv-educative, de sănătate, de pază şi de ordine publică etc., care se realizează prin intermediul instituţiilor neproducătoare de profit, ele acoperindu-şi cheltuielile din venituri bugetare ale statului, buget care se alimentează prin impozite şi taxe.

Unităţile care desfăşoară aceste activităţi sunt denumite şi *instituţii publice*.

Indiferent de tipul de activitate desfăşurată, unităţile sunt denumite generic *unităţi patrimoniale*.

În continuare, pentru înţelegerea problematicii prezentate, se va utiliza denumirea de *întreprindere*.

ÎNTREPRINDEREA este o organizaţie care are ca scop producerea sau circulaţia bunurilor sau serviciilor destinate satisfacerii nevoilor consumatorilor.

Se întâmplă rareori ca aceeaşi întreprindere să efectueze ea însăşi toate operaţiile, de la producerea materiei prime de bază (minereu, bumbac, lână etc.) până la produsul finit folosit de consumator (bicicletă, frigider, costum etc.).

Rezultă de aici o primă clasificare a întreprinderilor, *după obiectul activităţii* lor: de producţie, de comerţ, de prestări de servicii.

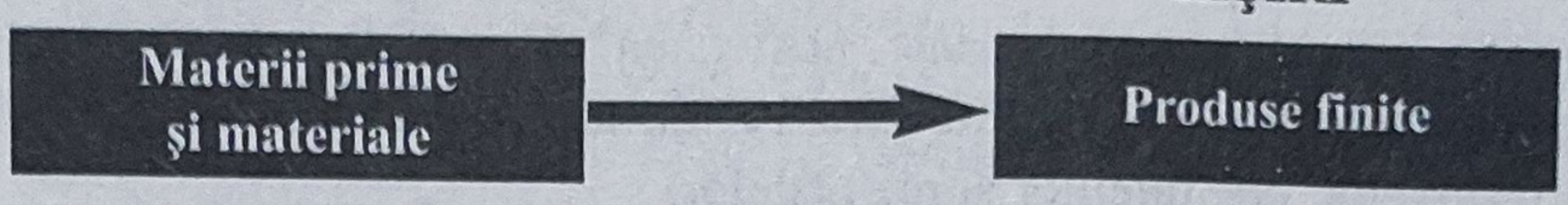
Întreprinderea, ca unitate patrimonială, cuprinde fluxuri reale de intrări (intrări esenţiale, constituite din bunuri şi servicii) şi fluxuri reale de ieşiri (bunuri sau servicii care ies din întreprindere, având ca destinaţie clienţii).

Fluxurile reale de intrări se pot descompune în:

a) aprovizionări:
- mărfuri cumpărate pentru a fi revândute;
- materii prime cumpărate pentru a fi încorporate în produsele fabricate;
- materii şi materiale cumpărate, dar care nu intră în produsele fabricate *(exemple*: creioane, agrafe etc. folosite în serviciul administrativ);

b) servicii:
- forţă de muncă furnizată de salariaţii întreprinderii;
- servicii prestate de alte întreprinderi (transport, furnizarea energiei etc.);
- servicii prestate de unităţile bancare.

Fluxurile reale de ieşiri se disting în:
- vânzări de mărfuri caracteristice întreprinderilor de distribuţie;
- vânzări de produse finite caracteristice întreprinderilor cu activitate de producţie;
- prestări de servicii caracteristice întreprinderilor prestatoare de servicii.



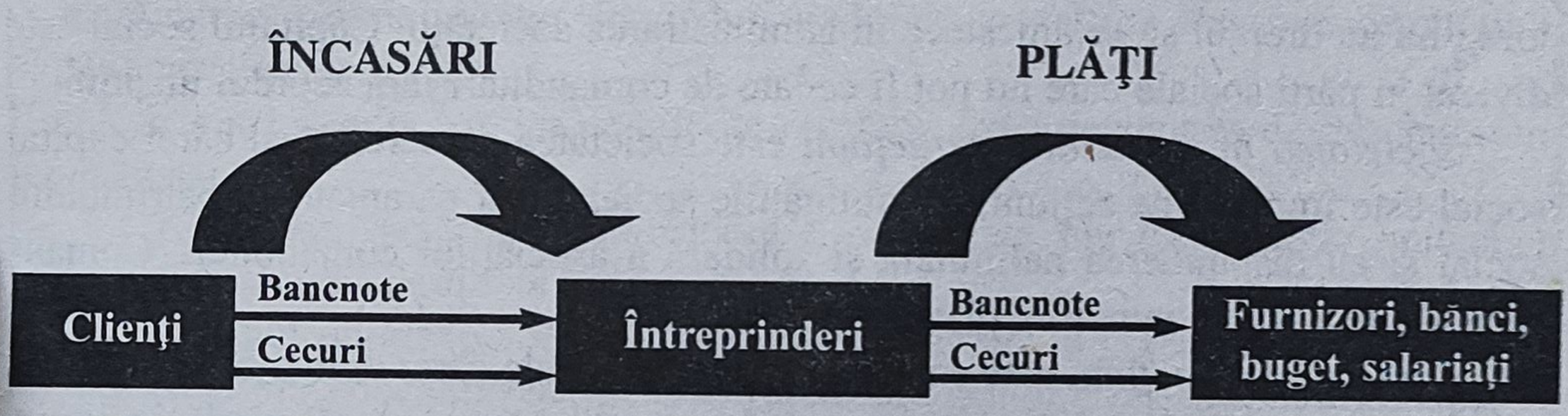
Fluxurile reale prezentate nu sunt singurele care intră sau ies din întreprindere. Este evident că întreprinderea nu poate dobândi bunuri sau servicii fără a plăti contravaloarea lor, aşa cum nici nu ar accepta să trimită o marfă unui client fără a solicita plata acesteia.

Există deci, în contrapartidă cu fluxurile reale, fluxuri monetare:

- plăţile sunt fluxuri monetare de ieşire;
- încasările sunt fluxuri monetare de intrare.

Fluxurile monetare pot îmbrăca mai multe forme:

- plăţi şi încasări în numerar;
- plăţi şi încasări prin virament (în monedă scriptică).



Pe baza celor prezentate putem spune că întreprinderea, ca entitate patrimonială, reprezintă câmpul de acţiune al contabilităţii.

Contabilitatea este o activitate umană complexă specializată în cunoaşterea, administrarea şi controlul bunurilor economice, a drepturilor şi obligaţiilor cu valoare economică ce aparţin unei persoane juridice sau fizice care are calitatea de comerciant.

Persoanele care organizează şi conduc contabilitate sunt denumite în Regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii, unităţi patrimoniale.

În raport de forma de proprietate asupra capitalului, unităţile patrimoniale pot fi proprietate de stat şi proprietate privată. Pentru exercitarea dreptului de proprietate privată s-au conturat două forme de organizare economică a întreprinderii, personală şi socială.

Întreprinderea proprietate socială, denumită şi societate comercială, se constituie prin aportul sau investiţia de capital a două sau mai multe persoane fizice şi/sau juridice, în vederea efectuării de acte de comerţ.

Întreprinderea personală reprezintă forma organizatorică de exploatare a proprietăţii în care o singură persoană participă cu întregul capital, conduce direct şi răspunde cu întreaga avere pentru obligaţiile asumate.

În cadrul unităţilor patrimoniale, societatea comercială reprezintă sfera de acţiune în limitele căreia contabilitatea ia forme complete de supraveghere şi control a resurselor, cheltuielilor şi rezultatelor.

În raport cu forma de constituire şi funcţionare, societăţile comerciale sunt de mai multe feluri: în nume colectiv, în comandită simplă, în comandită pe acţiuni, pe acţiuni şi cu răspundere limitată.

Societatea în nume colectiv este societatea comercială ale cărei obligaţii sociale sunt garantate cu patrimoniul social şi cu răspunderea nelimitată şi solidară a tuturor asociaţilor. Totodată, părţile sociale nu pot fi reprezentate de titluri negociabile.

Societatea în comandită simplă este societatea comercială ale cărei obligaţii sunt garantate cu patrimoniul social şi cu răspunderea nelimitată şi solidară a asociaţilor comanditaţi, în timp ce comanditarii răspund numai până la limita aportului lor şi nu au dreptul să se amestece în administrarea societăţii. Capitalul social este divizat în părţi sociale care nu pot fi cedate de comanditari fără acordul unanim.

Societatea în comandită pe acţiuni este societatea comercială al cărei capital social este împărţit pe acţiuni, iar obligaţiile sociale sunt garantate cu patrimoniul social şi cu răspunderea nelimitată şi solidară a asociaţilor comanditaţi. Comanditarii sunt obligaţi numai la plata acţiunilor lor.

Societatea pe acţiuni este societatea comercială ale cărei obligaţii sociale sunt garantate cu patrimoniul social, iar asociaţii sunt obligaţi să răspundă în limita capitalului subscris, exprimat în acţiuni. Acţiunile pot fi transmise liber terţelor persoane, nefiind necesară o autorizaţie din partea celorlalţi acţionari, în cazul în care contractul de societate nu prevede altfel.

Societatea cu răspundere limitată reprezintă societatea comercială ale cărei obligaţii sociale sunt garantate cu patrimoniul social, iar asociaţii răspund numai cu cota lor socială. Părţile sociale ale asociaţilor sunt, în principiu, netransmisibile altor persoane şi nici reprezentate prin titluri negociabile, aşa cum sunt acţiunile.

În funcţie de mărimea întreprinderii (având ca indicator de bază numărul de salariaţi), acestea se clasifică în:

- microîntreprinderi, cu 1-9 salariaţi;
- întreprinderi mici, cu 10-49 salariaţi;
- întreprinderi mijlocii, cu 50-249 salariaţi;
- întreprinderi mari, cu peste 250 salariaţi.

Un alt criteriu de clasificare utilizat pe scară din ce în ce mai largă în ultimele decenii este *apartenenţa naţională a firmei*. În funcţie de acest criteriu delimităm întreprinderi:

- *naţionale*, a căror caracteristică esenţială rezidă în faptul că totalitatea bunurilor pe care le posedă se află integral în proprietatea unei persoane fizice sau juridice din statul respectiv;

- *multinaţionale,* caracterizate prin faptul că unităţile componente îşi desfăşoară nemijlocit activităţile în cel puţin două ţări, fiind proprietatea unui grup economic privat cu caracter internaţional;
- *mixte,* la a căror constituire participă firme sau persoane fizice din două sau mai multe ţări, veniturile împărţindu-se în funcţie de ponderea contribuţiei fiecăreia la constituirea capitalului social.

Indiferent de criteriile de clasificare prezentate, întreprinderile reprezintă cadrul de organizare a evidenţei operative şi contabile şi sfera de acţiune în limitele căreia contabilitatea ia forme depline de organizare şi conducere.

Să recapitulăm!

Informaţia reprezintă o comunicare, o ştire despre o persoană, un obiect, un proces, un fenomen, un element nou în raport cu alte cunoştinţe prealabile; prezintă interes pentru primitor, sporindu-i gradul de cunoaştere despre procesele şi fenomenele respective.

Circulaţia informaţiilor pe diferite niveluri poartă denumirea de flux informaţional.

Totalitatea fluxurilor informaţionale organizate într-o concepţie unitară poartă denumirea de *sistem informaţional.*

Sistemul informaţional economic este un ansamblu organizat de principii, metode şi procedee utilizate într-o întreprindere pentru culegerea, înregistrarea, prelucrarea, stocarea, analiza, transmiterea şi valorificarea informaţiilor economice necesare sistemului de conducere în vederea luării deciziilor.

Sistemul informatic contabil, ca parte a sistemului informaţional economic, desemnează un ansamblu organizat şi integrat al proceselor de înregistrare, măsurare, sintetizare, interpretare şi comunicare a informaţiilor contabile, prezentate prin imagini codificate şi folosind un limbaj specific al averii şi rezultatelor activităţii unei întreprinderi.

Parte a sistemului informaţional economic, evidenţa economică este considerată principala sursă de informaţii. După natura, modul de obţinere, de prelucrare a informaţiilor pe care le furnizează, ea îmbracă trei forme: evidenţa operativă, contabilitatea şi statistica. Formele evidenţei economice trebuie privite ca un sistem unitar, ele neputând fi izolate unele de altele.

Cadrul general de reglementare a contabilităţii în România îl constituie Legea contabilităţii nr. 82/1991, republicată, modificată şi completată, precum şi Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţii Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate, şi se pune în practică în cadrul întreprinderii.

Întreprinderea este o organizaţie care are ca scop producerea sau circulaţia bunurilor sau serviciilor destinate satisfacerii nevoilor consumatorilor; este entitatea economică la nivelul căreia sunt combinaţi factorii de producţie.

DICŢIONAR

- **Acţionar** – deţinător al uneia sau mai multor acţiuni.
- **Asociat** – membru al unei societăţi comerciale cu răspundere limitată, posesor al unor părţi sociale, membru al unei asociaţii familiale sau al unei forme de asociere din agricultură.
- **Bază de date** – mulţime centralizată de date, organizată în scopul optimizării prelucrării acestora, în contextul unui set de aplicaţii.
- **Comanditar** – persoană care finanţează o societate.
- **Comanditat** – asociat care este împuternicit să gestioneze societatea şi răspunde solidar cu ceilalţi asociaţi comanditaţi faţă de creditori, cu întreaga avere.
- **Exerciţiu financiar** – de obicei, un an calendaristic.
- **Întreprinderea ca sistem** – o realitate complexă, în schimb constant cu exteriorul şi care cuprinde o multitudine de procese de decizie, de cercetare şi de transmitere a informaţiilor; este inseparabilă de sistemul economic şi social în care se integrează.
- **Perioadă de gestiune** – perioadă de timp care corespunde unei luni calendaristice.
- **Standarde Internaţionale de Contabilitate** – norme contabile internaţionale utilizate ca fundament al reglementărilor contabile naţionale.

ŞTIAŢI CĂ...

- în regiunea cuprinsă între Tigru şi Eufrat, numită de greci Mesopotamia, se foloseau, în urmă cu aproximativ 5000 de ani, tăbliţe din argilă crudă pe care erau consemnate inventare ale caselor regale sau chiar conturi ale templelor, folosindu-se scrierea cuneiformă?
- **Codul lui Hammurabi** (1792–1750 î.e.n.) cuprinde prevederi referitoare la organizarea vieţii economice din Babilon, precum şi prevederi cu caracter obligatoriu, referitoare la organizarea evidenţei bunurilor şi tranzacţiilor: „art. 100 – comisul va înscrie dobânda banilor pe care i-a luat şi va socoti numărul de zile şi-l va plăti pe neguţător“?
- **Arhiva lui Zenon** – administrator al unor întinse domenii agricole, negustor şi secretar influent al regelui Ptolomeu al II-lea (secolul al III-lea î.e.n.) – cuprinde peste 1000 de documente care prezintă corespondenţa şi contabilitatea acestui personaj, privind veniturile, cheltuielile, sistemul de impozite ca şi obligaţia sa, ca administrator al domeniilor regale, de a depune periodic balanţe pentru a permite controlul gestiunii bunurilor?

Verificăm ce am învăţat!

1. Enumeraţi şi caracterizaţi pe scurt componentele sistemului informatic contabil.
2. Pornind de la formele evidenţei economice, prezentaţi asemănările şi deosebirile dintre ele.

3. Identificaţi tipuri de întreprinderi care, conform cerinţelor Legii contabilităţii, trebuie să conducă şi să organizeze contabilitatea.
4. Prezentaţi care sunt criteriile de clasificare a întreprinderilor.

Realizăm un proiect!

Stabiliţi rolul şi locul informaţiei contabile în sistemul informaţional economic pe specificul întreprinderii la care vă desfăşuraţi activitatea practică sau al unei firme de exerciţiu.

Test grilă

1. Producţia de bunuri materiale necesare satisfacerii nevoilor umane se desfăşoară în:

a. instituţii financiare;
b. întreprinderi;
c. administraţii publice;
d. administraţii private;
e. firme de asigurare.

2. Întreprinderea poate fi privită ca un sistem:

a. complex, cu caracter organizatoric, administrativ şi cibernetic;
b. informaţional-contabil;
c. integrat de date şi informaţii;
d. decizional;
e. organizatoric.

3. Fluxurile monetare se delimitează în:

a. cheltuieli şi venituri;
b. cheltuieli şi plăţi;
c. încasări şi plăţi;
d. încasări şi venituri;
e. încasări.

4. În raport cu forma de proprietate asupra capitalului, unităţile patrimoniale pot fi:

a. proprietate de stat şi proprietate privată;
b. proprietatea unui investitor;
c. proprietatea salariaţilor;
d. proprietatea unui angajator;
e. proprietate cooperatistă.

5. Totalitatea fluxurilor informaţionale organizate într-o concepţie unitară poartă denumirea de:

a. sistem informaţional;
b. sistem economic;
c. sistem decizional;
d. sistem electronic;
e. sistem previzional.

6. Formele evidenţei economice sunt:

a. evidenţa operativă, statistica şi economia;
b. statistica şi ingineria economică;
c. evidenţa operativă, contabilitatea şi statistica;
d. ingineria economică, analiza contabilă;
e. evidenţa statistică, analiza economică, analiza contabilă.

III.

OBIECTUL ŞI METODA CONTABILITĂŢII

2.1. Patrimoniul – obiect al contabilităţii

Drumul parcurs de contabilitate este cel de la practică la teorie, apariţia şi utilizarea ei este rezultatul activităţii practice.

Dacă facem o incursiune în istorie, putem puncta următoarele momente în evoluţia contabilităţii:

- a apărut pe o anumită treaptă de dezvoltare a societăţii omeneşti din nevoia de a cunoaşte volumul de muncă vie şi materializarea cheltuită şi rezultatele producţiei şi schimbului;
- s-a perfecţionat continuu ca o consecinţă firească a dezvoltării relaţiilor economice de producţie şi de schimb;
- apariţia contabilităţii a avut loc cu ocazia schimburilor de bunuri între oameni, ca urmare a dezvoltării producţiei, a diviziunii sociale a muncii şi a apariţiei proprietăţii private;
- primele însemnări rămase de la babilonieni au fost sub forma unor tăbliţe de lut scrise, unele grupate pe feluri de însemnări, constituind adevărate registre;
- prima lucrare de contabilitate intitulată „Summa de Aritmetica“ aparţine călugărului şi matematicianului Luca Paioli şi a fost publicată în 1494 la Veneţia. În capitolul XI există o descriere amănunţită a contabilităţii în partidă dublă practicată de negustorii veneţieni, în care se consideră ca obiect al contabilităţii *„tot ceea ce are pe lume comerciantul, ca avere mişcătoare şi nemişcătoare şi ca datorii, precum şi toate afacerile sale mari sau mărunte, în ordinea în care au avut loc“.*

Efortul de abstractizare şi conceptualizare, de cristalizare a teoriei şi a ştiinţei contabile nu se încheie în 1494.

În prezent, complexitatea relaţiilor, cererea de informaţii economice şi financiare în continuă creştere, specificul diferitelor sectoare de activitate induc mutaţii profunde în practica şi teoria contabilă.

Analizată ca un sistem informatic, contabilitatea este un ansamblu de procedee şi tehnici folosite pentru culegerea, prelucrarea, stocarea şi transmiterea datelor privind starea şi mişcarea patrimoniului.

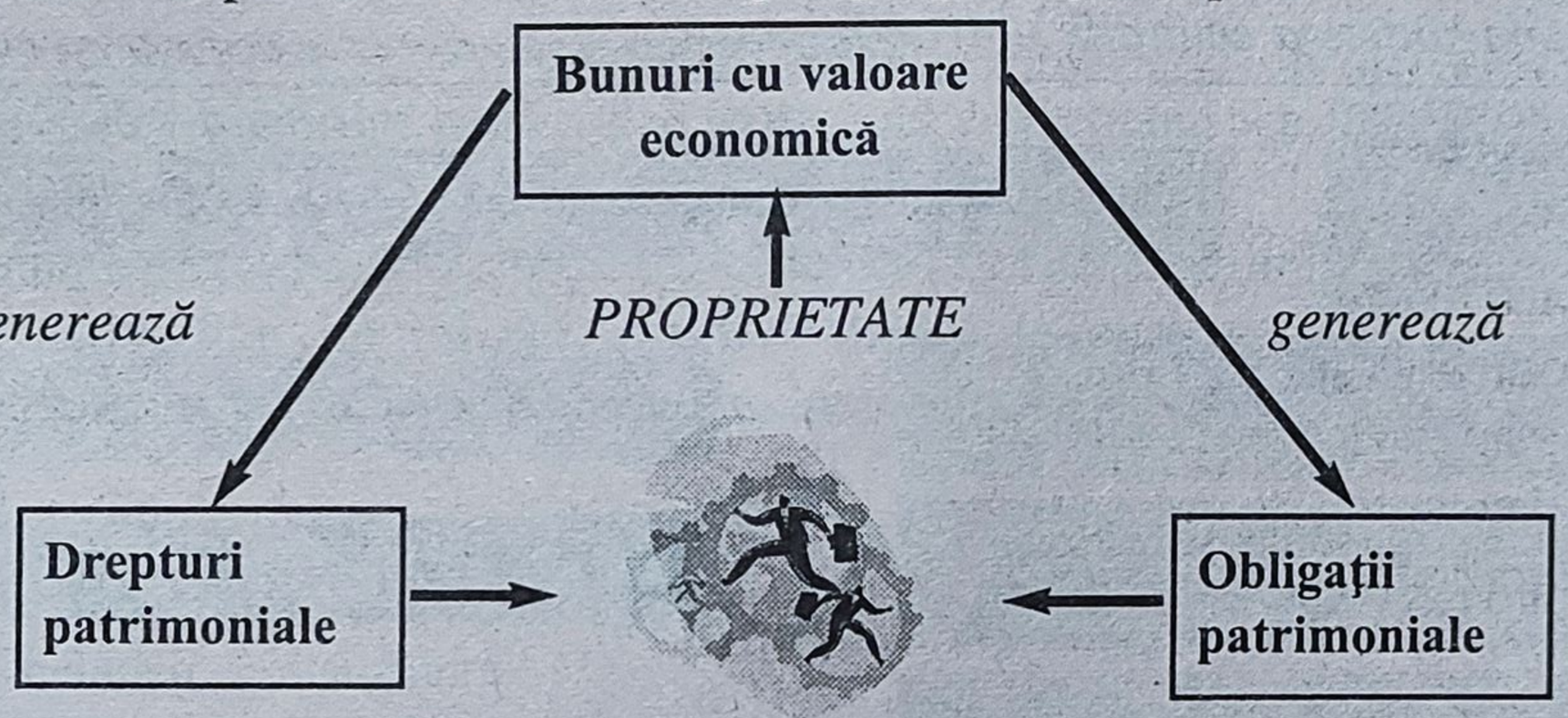
Pentru definirea obiectului contabilităţii s-au utilizat diferite concepte – avere, resurse economice, capital, patrimoniu.

În prezent se utilizează noţiunea de patrimoniu.

Patrimoniul este cauza existenţei contabilităţii, reprezintă obiectul de studiu al acestei ştiinţe şi, totodată, câmpul de aplicare a practicii contabile.

PATRIMONIUL reprezintă totalitatea drepturilor şi a obligaţiilor cu valoare economică ce aparţin unei persoane fizice sau juridice, precum şi bunurile economice la care se referă.

Din definirea patrimoniului rezultă că acesta este format din două structuri mari: bunurile economice – ca obiecte de drepturi şi obligaţii; drepturile şi obligaţiile titularului de patrimoniu – consecinţă a proprietăţii asupra bunurilor.



Bunurile economice au, de cele mai multe ori, determinare concretă, fizică şi reprezintă substanţa materială a patrimoniului. Ele se identifică cu mijloacele de acţiune sau cu resursele utilizate de către întreprindere pentru realizarea activităţii sale. În mod concret, bunurile se delimitează prin terenuri, clădiri, construcţii, maşini, utilaje, instalaţii de lucru, mijloace de transport, stocuri de materii prime şi materiale consumabile, stocuri de mărfuri, disponibilităţi băneşti şi alte elemente de avere utile întreprinderii.

Drepturile şi obligaţiile estimate în bani indică raporturile de proprietate în cadrul cărora se produc şi se administrează bunurile economice. Ele capătă forma de drepturi, în cazul în care bunurile economice sunt asigurate de subiectul de drept în calitatea sa de proprietar, şi de obligaţii, în situaţia în care bunurile economice sunt asigurate de terţe persoane în raport cu subiectul de drept. *Exemplu:* proprietarul care a investit într-un hotel sau într-un restaurant are drepturi, deoarece el este subiectul de patrimoniu. În schimb, acelaşi proprietar, are obligaţii faţă de celelalte persoane care au furnizat resurse: furnizori de materii prime, salariaţi, unităţi bancare, buget de stat etc.

Fiind un ansamblu format din bunuri economice, pe de o parte, iar pe de altă parte, din drepturi şi obligaţii, patrimoniul reflectă un echilibru ce poate fi redat sub formă de ecuaţie:

STRUCTURA DE PRINCIPIU A PATRIMONIULUI

BUNURI ECONOMICE = DREPTURI + OBLIGAŢII	
PATRIMONIUL	
BUNURI ECONOMICE	DREPTURI (PATRIMONIUL NET)
	OBLIGAŢII (PATRIMONIUL STRĂIN)

Din relaţia de mai sus pot deriva următoarele:

PATRIMONIUL NET = BUNURI ECONOMICE – OBLIGAŢII

OBLIGAŢII = BUNURI ECONOMICE – DREPTURI

Putem sintetiza ecuaţiile patrimoniului:

Proprietarul este separat de întreprinzător	Bunuri economice = Obligaţii faţă de proprietar + Obligaţii faţă de terţi
Patrimoniul este tratat prin prisma capitalului	Bunuri economice = Datorii + Capital propriu
Interpretarea raporturilor se realizează prin prisma resurselor	Utilizări = Resurse
Bunurile economice sunt definite ca structuri de activ, iar drepturile şi obligaţiile ca structuri de pasiv	Activul patrimonial = Pasivul patrimonial
Structura de pasiv este redusă numai la datoriile sau obligaţiile faţă de terţi	Activul = Datorii (Pasivul) + Capital propriu
Structura netă a patrimoniului	SNP (capital propriu) = Activul patrimoniului – Datorii cu valoare economică
Fluxurile de fonduri (alocări, finanţări sau resurse utilizate)	Resurse permanente (prezente pe o perioadă > 1 an) – Utilizări permanente (investite pe o perioadă > 1 an) = Utilizări temporare (investite pe o perioadă < 1 an) – Resurse temporare (prezente pe o perioadă < 1 an)
Constituirea rezultatului ca sursă de finanţare	Situaţia netă (capital propriu) ex. fin. N – Situaţia netă (capital propriu) ex. fin (N–1) +/_ Aportul proprietarului (ex. fin. N) = Rezultanul exerciţiului fin N

Structura patrimoniului

Cunoaşterea şi gestionarea patrimoniului implică, în contabilitate, utilizarea conceptelor de activ şi pasiv.

În literatura contabilă, ca şi în activitatea practică, activului şi pasivului li s-a dat următoarea fundamentare conceptuală:

• activul patrimonial exprimă mijloacele economice sub aspectul lor concret de bunuri economice cu utilitate şi funcţionalitate în activitatea unui titular de patrimoniu;

• pasivul patrimonial exprimă sursele de finanţare, raporturile în cadrul cărora se dobândesc bunurile economice, modul cum se finanţează acestea.

2.2. Structuri patrimoniale de activ

Prin structura sa, activul pune în evidenţă modul de valorificare (de rotaţie) şi gradul de lichiditate a bunurilor economice.

Valorificarea (rotaţia) bunurilor economice se referă la modul în care se consumă şi se recuperează elementele patrimoniale.

Lichiditatea bunurilor economice reprezintă capacitatea acestora de a parcurge fazele ciclului de exploatare, pentru a se transforma în bani.

În funcţie de cele două criterii, bunurile economice se delimitează în două mari categorii: active fixe (imobilizări) şi active circulante (curente).

Schematic, structura activului patrimonial se prezintă astfel:

ACTIVE FIXE (IMOBILIZĂRI)

Imobilizări necorporale

Cheltuieli de constituire
Cheltuieli de dezvoltare
Concesiuni, brevete, licenţe, mărci, drepturi şi alte valori similare
Fond comercial
Avansuri şi imobilizări necorporale în curs de execuţie
Alte imobilizări necorporale

Imobilizări corporale

Terenuri şi construcţii
Instalaţii tehnice şi maşini
Alte instalaţii, utilaje şi mobilier
Avansuri şi imobilizări necorporale în curs de execuţie

Imobilizări financiare

Titluri de participare
Creanţe ataşate participaţiilor
Alte imobilizări financiare

ACTIVE CIRCULANTE (CURENTE)

Stocuri şi producţie în curs de execuţie

Materii prime
Materiale consumabile
Materiale de natura obiectelor de inventar
Semifabricate
Produse finite
Animale

• activul patrimonial exprimă mijloacele economice sub aspectul lor concret de bunuri economice cu utilitate şi funcţionalitate în activitatea unui titular de patrimoniu;

• pasivul patrimonial exprimă sursele de finanţare, raporturile în cadrul cărora se dobândesc bunurile economice, modul cum se finanţează acestea.

2.2. Structuri patrimoniale de activ

Prin structura sa, activul pune în evidenţă modul de valorificare (de rotaţie) şi gradul de lichiditate a bunurilor economice.

Valorificarea (rotaţia) bunurilor economice se referă la modul în care se consumă şi se recuperează elementele patrimoniale.

Lichiditatea bunurilor economice reprezintă capacitatea acestora de a parcurge fazele ciclului de exploatare, pentru a se transforma în bani.

În funcţie de cele două criterii, bunurile economice se delimitează în două mari categorii: active fixe (imobilizări) şi active circulante (curente).

Schematic, structura activului patrimonial se prezintă astfel:

ACTIVE FIXE (IMOBILIZĂRI)

Imobilizări necorporale

Cheltuieli de constituire
Cheltuieli de dezvoltare
Concesiuni, brevete, licenţe, mărci, drepturi şi alte valori similare
Fond comercial
Avansuri şi imobilizări necorporale în curs de execuţie
Alte imobilizări necorporale

Imobilizări corporale

Terenuri şi construcţii
Instalaţii tehnice şi maşini
Alte instalaţii, utilaje şi mobilier
Avansuri şi imobilizări necorporale în curs de execuţie

Imobilizări financiare

Titluri de participare
Creanţe ataşate participaţiilor
Alte imobilizări financiare

ACTIVE CIRCULANTE (CURENTE)

Stocuri şi producţie în curs de execuţie

Materii prime
Materiale consumabile
Materiale de natura obiectelor de inventar
Semifabricate
Produse finite
Animale

Mărfuri
Ambalaje
Creanţe sau valori în curs de decontare
Clienţi
Efecte comerciale de primit
Valori şi dobânzi de încasat
Debitori diverşi
Titluri de plasament (investiţii financiare pe termen scurt)
Disponibilităţi băneşti
Conturi la bănci
Casa
Alte valori
Acreditive
Avansuri de trezorerie

Activele fixe (imobilizate, bunuri imobile) reprezintă valori economice a căror perioadă de utilitate şi lichiditate este mai mare de un an. Ele se diferenţiază în trei grupe:

– imobilizări necorporale;
– imobilizări corporale;
– imobilizări financiare.

IMOBILIZĂRI NECORPORALE

Un activ necorporal este un activ identificabil nemonetar, fără suport material şi deţinut pentru utilizare în procesul de producţie sau furnizare de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriat terţilor sau pentru scopuri administrative.

Imobilizările necorporale cuprind:

– cheltuielile de constituire;
– cheltuielile de dezvoltare;
– concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile, drepturile şi alte valori similare;
– fondul comercial;
– imobilizările necorporale în curs de execuţie;
– alte imobilizări necorporale.

Cheltuielile de constituire sunt cheltuielile ocazionate de înfiinţarea sau dezvoltarea persoanei juridice (taxe şi alte cheltuieli de înscriere şi înmatriculare, cheltuieli privind emisiunea şi vânzarea de acţiuni şi obligaţiuni, cheltuieli de prospectare a pieţei, de publicitate şi alte cheltuieli de această natură, legate de înfiinţarea şi extinderea activităţii persoanei juridice).

Cheltuielile de dezvoltare. Dezvoltarea este aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoştinţe, în scopul realizării de produse sau servicii noi, sau îmbunătăţite substanţial, înaintea stabilirii producţiei de serie sau utilizării.

Exemplu: proiectarea, construcţia şi testarea producţiei intermediare sau folosirea intermediară a prototipurilor şi modelelor; proiectarea uneltelor şi matriţelor care implică tehnologie nouă; proiectarea, construcţia şi operarea unei uzine pilot care nu este fezabilă din punct de vedere economic pentru producţia pe scară largă; proiectarea, construcţia şi testarea unei alternative alese pentru aparatele, produsele, procesele, sistemele sau serviciile noi sau îmbunătăţite.

Concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile, drepturile şi alte valori similare, aportate, achiziţionate sau dobândite pe alte căi, se înregistrează în conturile de imobilizări necorporale, la valoarea de aport (justă), costul de achiziţie sau costul de producţie, după caz.

Fondul comercial reprezintă cheltuielile efectuate pentru menţinerea sau dezvoltarea potenţialului de activitate al întreprinderii (clientela, vadul comercial, emblema etc.).

Imobilizările necorporale în curs de execuţie reprezintă imobilizările necorporale neterminate până la sfârşitul perioadei, evaluate la costul de producţie, respectiv costul de achiziţie.

Alte *imobilizări necorporale* reprezintă programele informatice create de unitate sau achiziţionate de la terţi pentru necesităţile proprii de utilizare, precum şi alte imobilizări necorporale.

IMOBILIZĂRI CORPORALE

Imobilizările corporale, denumite şi *active fixe tangibile,* sunt deţinute de o persoană juridică pentru a fi utilizate în producţia proprie de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terţilor sau pentru a fi folosite în scopuri administrative; se regăsesc sub formă de terenuri şi mijloace fixe. Potrivit legislaţiei din ţara noastră, sunt considerate mijloace fixe obiectul singular sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare şi îndeplineşte cumulativ următoarele condiţii: are o valoare mai mare decât o anumită limită stabilită de lege şi o durată normată de utilizare mai mare de un an.

O altă caracteristică a activelor imobilizate corporale constă în aceea că ele îşi pierd în timp valoarea ca urmare a uzurii determinate de utilizarea lor, a progresului tehnic, a acţiunii agenţilor naturali. De aici rezultă şi cele două tipuri de uzură care le afectează: uzura fizică şi uzura morală.

Partea din uzură inclusă în cheltuieli poartă denumirea de amortizare.

O delimitare a imobilizărilor corporale conduce la gruparea:

– terenuri;
– construcţii;
– instalaţii tehnice şi maşini;
– alte instalaţii, utilaje şi mobilier;
– avansuri;
– imobilizări corporale în curs de execuţie.

IMOBILIZĂRI FINANCIARE

Imobilizările financiare, denumite şi investiţii financiare pe termen lung, cuprind valorile financiare investite de întreprindere în patrimoniul altor societăţi sub forma titlurilor de participare, creanţelor ataşate participaţiilor, împrumuturilor acordate şi altor titluri imobilizate.

Titlurile de participare reprezintă drepturile sub formă de acţiuni şi alte titluri cu venit variabil deţinute de o societate în capitalul altor societăţi comerciale, a căror deţinere pe o perioadă îndelungată este considerată utilă acesteia.

Interesele de participare reprezintă drepturi obţinute în capitalul altei societăţi comerciale. Interesele de participare sunt obţinute pe termen lung, în scopul garantării contribuţiei la activităţile persoanei juridice respective. Ele cuprind investiţii în întreprinderi asociate şi investiţii strategice.

O participare de 10 până la 20% în capitalul altei societăţi este o investiţie strategică.

Titlurile de participare obţinute în capitalul întreprinderilor asociate într-o proporţie de 20-50% asigură posibilitatea exercitării unei influenţe semnificative.

Dacă o societate deţine controlul asupra unei alte societăţi, aceasta din urmă este filială pentru societatea care deţine controlul (societate-mamă). Controlul reprezintă capacitatea de a conduce politicile financiare şi operaţionale ale unei societăţi pentru a obţine beneficii din activitatea ei.

Contabilitatea creanţelor imobilizate se ţine pe următoarele categorii:

– creanţe legate de participaţii, respectiv titlurile de participare şi interesele de participare;
– împrumuturi acordate pe termen lung;
– acţiuni proprii deţinute pe termen lung;
– alte creanţe imobilizate.

Creanţele legate de participaţii reprezintă creanţe ale persoanei juridice rezultate din acordarea de împrumuturi societăţilor la care deţine titluri de participare/interese de participare.

În conturile de *împrumuturi pe termen lung* se înregistrează sumele acordate terţilor în baza unor contracte pentru care unitatea percepe dobânzi, potrivit legii.

Acţiunile proprii sunt clasificate ca active imobilizate în funcţie de intenţia societăţii cu privire la durata de deţinere de peste un an stabilită cu ocazia achiziţiei sau reclasării.

Alte imobilizări financiare cuprind depozitele pe termen lung sub forma disponibilităţilor în conturile bancare sau în alte instituţii financiare şi sub forma disponibilităţilor acumulate pentru efectuarea unor plăţi importante prevăzute în perioada următoare (rambursarea unui împrumut din emisiunea de obligaţiuni).

Activele circulante (denumite şi active curente)

Se consideră că un activ este circulant (curent) atunci când:

– este achiziţionat sau produs pentru consum propriu sau în scopul comercializării şi se aşteaptă a fi realizat în termen de 12 luni de la data bilanţului;
– este reprezentat de creanţe aferente ciclului de exploatare;
– este reprezentat de numerar sau echivalente de numerar;
– are durata de lichiditate de până la un an.

Ciclul de exploatare al unei persoane juridice reprezintă perioada de timp dintre achiziţionarea materiilor prime care intră într-un proces de transformare şi finalizare a acestora în numerar sau sub forma unui echivalent de numerar.

Prin *echivalente de numerar* se înţeleg investiţiile financiare pe termen scurt, uşor convertibile în numerar şi al căror risc de schimbare a valorii este nesemnificativ.

Activele circulante cuprind:
– stocuri, inclusiv valoarea serviciilor prestate pentru care nu a fost întocmită factură;
– creanţe;
– investiţii financiare pe termen scurt;
– casa şi conturi la bănci.

Stocuri şi producţie în curs de execuţie

Stocurile sunt active circulante:
a) deţinute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activităţii;
b) în curs de producţie în vederea vânzării, în aceleaşi condiţii ca mai sus;
c) sub formă de materii prime, materiale şi alte consumabile ce urmează a fi folosite în procesul de producţie sau pentru prestarea de servicii.

Stocurile cuprind:
– materiile prime, care participă direct la fabricarea produselor şi se regăsesc în produsul finit integral sau parţial, fie în starea lor iniţială, fie în cea transformată;
– materialele consumabile (materiale auxiliare, combustibili, materiale pentru ambalat, piese de schimb, seminţe şi materiale de plantat, furaje şi alte materiale consumabile), care participă sau ajută la procesul de fabricaţie sau de exploatare fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit;
– materialele de natura obiectelor de inventar;
– semifabricatele, prin care se înţeleg produsele al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secţie (fază de fabricaţie) şi care trec în continuare în procesul tehnologic al altei secţii (faze de fabricaţie) sau se livrează terţilor;
– produsele finite, adică produsele care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricaţie şi nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul unităţii, putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienţilor;

– mărfurile, respectiv bunurile pe care unitatea le cumpără în vederea revânzării sau produsele predate spre vânzare magazinelor proprii;
– animalele şi păsările, respectiv animalele născute şi cele tinere de orice fel (viţei, miei, purcei, mânji şi altele) crescute şi folosite pentru reproducţie, animalele şi păsările la îngrăşat pentru a fi valorificate, coloniile de albine, precum şi animalele pentru producţie – lână, lapte şi blană;
– ambalajele, care includ ambalajele refolosibile, achiziţionate sau fabricate, destinate produselor vândute şi care în mod temporar pot fi păstrate de terţi cu obligaţia restituirii în condiţiile prevăzute în contracte;
– producţia în curs de execuţie, care reprezintă producţia care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare prevăzute în procesul tehnologic, precum şi produsele nesupuse probelor şi recepţiei tehnice sau necompletate în întregime. În cadrul producţiei în curs de execuţie se cuprind, de asemenea, lucrările şi serviciile, precum şi studiile în curs de execuţie sau neterminate.

În cadrul stocurilor se includ şi bunurile aflate în custodie pentru prelucrare sau în consignaţie la terţi, care se înregistrează distinct în contabilitate pe categorii de stocuri.

Creanţele sau valorile în curs de decontare reprezintă valorile economice avansate temporar de titularul de patrimoniu altor persoane fizice sau juridice şi pentru care urmează să primească un echivalent valoric. Acest echivalent poate reprezenta o sumă de bani, o lucrare sau un serviciu. *Exemplu*: pentru mărfurile vândute clienţilor, echivalentul valoric constă dintr-o sumă de bani egală cu vânzarea mărfurilor facturate, în schimb, pentru un avans în bani acordat salariaţilor care se deplasează în interes de serviciu, echivalentul valoric primit constă din munca prestată care este evaluată prin însumarea cheltuielilor privind transportul, cazarea şi diurna delegatului.

Toate persoanele fizice sau juridice care au beneficiat de valoarea avansată, urmând să dea echivalentul corespunzător, poartă denumirea de debitori.

Toţi debitorii unităţii, sub forma *creanţelor comerciale* legate de vânzarea de bunuri, lucrări sau servicii proprii ciclului de exploatare al unităţii patrimoniale, sunt delimitaţi prin structura de *clienţi şi valori asimilate*.

Clienţii reprezintă creanţele unităţii patrimoniale asupra altor unităţi patrimoniale, în urma livrării de produse finite sau mărfuri, pentru lucrări executate şi servicii prestate, dacă vânzarea acestor bunuri se efectuează pe credit.

Sunt asimilate clienţilor creanţele privind efectele comerciale de primit. Acestea reprezintă titlurile de valoare negociabile care atestă existenţa unei creanţe în cadrul relaţiilor comerciale ce poate fi decontată imediat sau pe termen scurt. Ele circulă sub diferite denumiri, cum ar fi: înscrisuri, polițe, cambii, instrumente de plată şi de credit. Fiind negociabile, pot fi cedate, vândute ori transmise. *Exemplu:* întreprinderea a vândut produse unui client şi doreşte confirmarea în scris a capacităţii de plată a acestuia. În acest caz, va solicita semnarea de către client a unei tra-

te sau va primi sub semnătura acestuia un bilet la ordin. În continuare, aceste efecte pot fi decontate la termenul de scadenţă înscris în cadrul lor, pot fi scontate imediat la bancă, caz în care banca devine la rândul său proprietara efectului şi se vor încasa la scadenţă creanţe de la client, pot fi valorificate ca titluri de valori la bursa de valori sau pot fi transferate altei persoane (cu drept de creanţă).

CAMBIA este un titlu de credit negociabil şi un instrument de plată care constată obligaţia asumată de a plăti la vedere sau la scadenţa fixată, beneficiarului sau la ordinul acestuia, o sumă de bani determinată. Este un ordin scris, necondiţionat, dat de o persoană, numită trăgător (în practică, vânzătorul/exportatorul), unei alte persoane, denumită tras (de regulă, cumpărătorul/importatorul), de a plăti la vedere (ori la prezentare) sau la termenul înscris pe cambie, o sumă de bani unei terţe persoane, denumită beneficiar (de obicei, o bancă, uneori însuşi trăgătorul).

BILETUL LA ORDIN este un titlu de credit, sub semnătură privată, care pune în legătură, în procesul creării sale, două persoane: subscriitorul sau emitentul şi beneficiarul. Titularul, subscriitor sau emitent – în calitate de debitor – se obligă să plătească o sumă de bani fixată, la un anumit termen sau la prezentare, unei alte persoane, numită beneficiar, care are calitatea de creditor.

CECUL este un instrument de plată care pune în legătură, în procesul creării sale, trei persoane: trăgătorul, trasul şi beneficiarul.

El reprezintă un înscris prin care o persoană, numită trăgător, în baza unui depozit constituit în prealabil la o bancă, dă un ordin necondiţionat acestei bănci, numită tras, să plătească la o anumită dată sau la prezentare, o sumă determinată unei terţe persoane sau însuşi trăgătorului (cecul de numerar), în calitate de beneficiar.

Titlurile de plasament sau investiţiile financiare pe termen scurt reprezintă acţiunile proprii răscumpărate, acţiunile achiziţionate, obligaţiunile emise şi răscumpărate, obligaţiunile achiziţionate şi alte titluri de plasament achiziţionate în vederea realizării unui profit într-un termen scurt.

Disponibilităţile băneşti şi numerarul în casierie pot fi: numerar din casieria întreprinderii, depozite la bancă în conturile curente sau de disponibil, alte valori financiare convertibile imediat în disponibilităţi băneşti.

În vederea achitării unor obligaţii faţă de furnizori, persoanele juridice pot solicita deschiderea de *acreditive la bănci*, în lei sau în valută, în favoarea acestora.

Din categoria disponibilităţilor băneşti fac parte şi avansurile de trezorerie – disponibilităţile băneşti repartizate pentru a fi girate de către administratorii sau salariaţii desemnaţi din cadrul întreprinderii.

te sau va primi sub semnătura acestuia un bilet la ordin. În continuare, aceste efecte pot fi decontate la termenul de scadenţă înscris în cadrul lor, pot fi scontate imediat la bancă, caz în care banca devine la rândul său proprietara efectului şi se vor încasa la scadenţă creanţe de la client, pot fi valorificate ca titluri de valori la bursa de valori sau pot fi transferate altei persoane (cu drept de creanţă).

CAMBIA este un titlu de credit negociabil şi un instrument de plată care constată obligaţia asumată de a plăti la vedere sau la scadenţa fixată, beneficiarului sau la ordinul acestuia, o sumă de bani determinată. Este un ordin scris, necondiţionat, dat de o persoană, numită trăgător (în practică, vânzătorul/exportatorul), unei alte persoane, denumită tras (de regulă, cumpărătorul/importatorul), de a plăti la vedere (ori la prezentare) sau la termenul înscris pe cambie, o sumă de bani unei terţe persoane, denumită beneficiar (de obicei, o bancă, uneori însuşi trăgătorul).

BILETUL LA ORDIN este un titlu de credit, sub semnătură privată, care pune în legătură, în procesul creării sale, două persoane: subscriitorul sau emitentul şi beneficiarul. Titularul, subscriitor sau emitent – în calitate de debitor – se obligă să plătească o sumă de bani fixată, la un anumit termen sau la prezentare, unei alte persoane, numită beneficiar, care are calitatea de creditor.

CECUL este un instrument de plată care pune în legătură, în procesul creării sale, trei persoane: trăgătorul, trasul şi beneficiarul.

El reprezintă un înscris prin care o persoană, numită trăgător, în baza unui depozit constituit în prealabil la o bancă, dă un ordin necondiţionat acestei bănci, numită tras, să plătească la o anumită dată sau la prezentare, o sumă determinată unei terţe persoane sau însuşi trăgătorului (cecul de numerar), în calitate de beneficiar.

Titlurile de plasament sau investiţiile financiare pe termen scurt reprezintă acţiunile proprii răscumpărate, acţiunile achiziţionate, obligaţiunile emise şi răscumpărate, obligaţiunile achiziţionate şi alte titluri de plasament achiziţionate în vederea realizării unui profit într-un termen scurt.

Disponibilităţile băneşti şi numerarul în casierie pot fi: numerar din casieria întreprinderii, depozite la bancă în conturile curente sau de disponibil, alte valori financiare convertibile imediat în disponibilităţi băneşti.

În vederea achitării unor obligaţii faţă de furnizori, persoanele juridice pot solicita deschiderea de *acreditive la bănci*, în lei sau în valută, în favoarea acestora.

Din categoria disponibilităţilor băneşti fac parte şi avansurile de trezorerie – disponibilităţile băneşti repartizate pentru a fi girate de către administratorii sau salariaţii desemnaţi din cadrul întreprinderii.

În grupa altor valori de trezorerie se cuprind: timbrele fiscale, mărcile poştale, tichetele/biletele de călătorie, biletele de tratament şi odihnă.

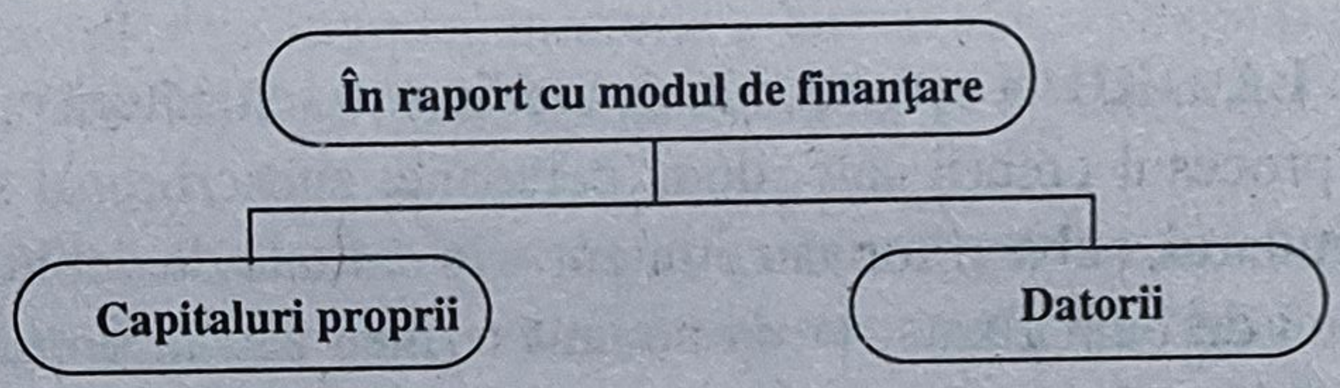
2.3. Structuri patrimoniale de pasiv

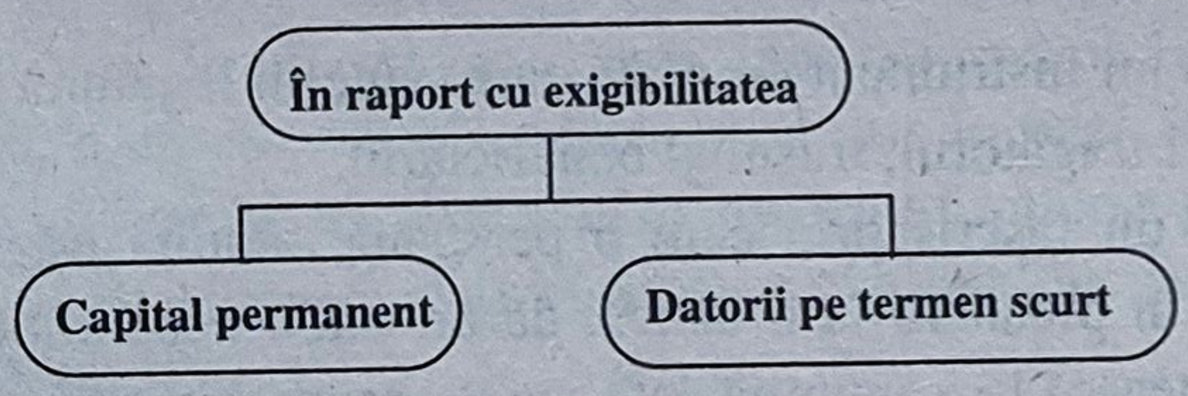
Pasivul reprezintă sursele de finanţare a bunurilor economice. Datoriile şi capitalul propriu sunt grupate după natură şi exigibilitate.

Finanţarea se referă la modul de acoperire şi de susţinere financiară a activului patrimonial. Pentru procurarea bunurilor economice o întreprinderea foloseşte *finanţarea proprie* şi *finanţarea străină*.

Finanţarea proprie este făcută de titularul de patrimoniu, în timp ce finanţarea străină este asigurată de terţe persoane (credite bancare, credite comerciale, alte datorii în curs de decontare).

Exigibilitatea se referă la termenul de decontare a surselor de finanţare.





CAPITALURILE PROPRII

Capital social
Prime de capital
Rezerve din reevaluare
Rezervele întreprinderii
Rezultatul reportat
Rezultatul net al exerciţiului
Subvenţii pentru investiţii
Provizioane reglementate

DATORIILE SAU CAPITALUL STRĂIN

Datorii financiare
Datorii comerciale
Datorii fiscale, salariale şi sociale
Datorii faţă de asociaţi
Creditori diverşi

Capitalurile proprii

Capitalurile proprii reprezintă dreptul acţionarilor asupra activelor unei persoane juridice, după deducerea tuturor datoriilor.

Capitalurile proprii cuprind: capitalul social (constituit prin aporturile de capital), primele de capital, rezervele, rezultatul reportat, rezultatul exerciţiului, subvenţiile pentru investiţii, provizioanele reglementate.

Capitalul social are un caracter avansabil; se constituie la înfiinţarea întreprinderii, fiind o condiţie a existenţei şi a funcţionării acesteia. El se constituie prin *aportul personal al proprietarului* (la întreprinderile individuale) şi prin *aportul în numerar şi/sau în natură al asociaţilor* (la societăţile comerciale).

Capitalul social se diferenţiază în capital subscris nevărsat (angajamentul de a pune la dispoziţie capital la înfiinţarea acesteia) şi capital subscris vărsat (partea din capitalul subscris care a fost depusă fizic).

Pe parcursul funcţionării întreprinderii, capitalul social se poate majora sau reduce.

Primele legate de capital (de emisiune, de fuziune, de aport, de conversie) reprezintă excedentul dintre valoarea de emisiune şi valoarea nominală a acţiunilor sau a părţilor sociale.

Rezervele din reevaluare sunt date de plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale, în conformitate cu prevederile legale.

Rezervele întreprinderii, structural, se delimitează în: rezerve legale, rezerve statutare, rezerve pentru acţiuni proprii, alte rezerve.

- *Rezervele legale* se constituie anual din profitul obţinut, în cotele şi limitele prevăzute de lege, sau din alte surse prevăzute de lege (primele de capital). Ele sunt destinate protejării capitalului, în cazul în care exerciţiul financiar se încheie cu pierderi, şi pot fi utilizate numai în condiţiile prevăzute de lege.
- *Rezervele statutare* sau contractuale se constituie anual din profitul net al unităţii conform prevederilor din statutul acesteia. Pot fi utilizate pentru temperarea acţionarilor de a pretinde dividende în dauna altor obligaţii mai mari şi mai urgente ale întreprinderii.
- *Rezervele pentru acţiuni proprii* se constituie, potrivit legii, ca echivalent al valorii acţiunilor proprii dobândite de către o societate comercială din propriul său capital social. Se formează din rezervele disponibile (cu excepţia celor legale) sau din alte surse stabilite de lege.
- *Alte rezerve* neprevăzute de lege sau de statut pot fi constituite, facultativ, pe seama profitului net, pentru acoperirea pierderilor contabile sau pentru alte scopuri, potrivit hotărârii adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor, cu respectarea prevederilor legale.

Rezultatul reportat reprezintă rezultatul sau partea de rezultat a cărei afectare comercială a fost amânată de adunarea generală a asociaţilor sau acţionarilor (rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat, respectiv pierderea nerecu-

perată; rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS (*International Accounting Standards*), mai puţin IAS 29; rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile; rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor fundamentale; rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve de reevaluare).

Rezultatul exerciţiului este dat de diferenţa dintre venituri şi cheltuieli. Poate fi: „profit = venit – cheltuieli“ sau „pierdere = cheltuieli – venit“.

Subvenţiile pentru investiţii sunt sume alocate de la bugetul statului sau de la alte întreprinderi interesate de care beneficiază o întreprindere pentru procurarea sau producerea de echipamente, sau bunuri de natura imobilizărilor pentru realizarea de activităţi pe termen lung sau pentru acoperirea altor cheltuieli de natura investiţiilor.

Provizioanele reglementate sunt prelevări din rezultate destinate acoperirii cheltuielilor determinate de fluctuaţiile privind creşterea/micşorarea cursului valutar, preţurilor, ratei dobânzii. Ele sunt create în exerciţiul financiar când se constată creşterea ratelor, preţurilor şi se include sub forma unei cote-părţi în cheltuielile întreprinderii.

Datoriile sau capitalul străin

Datoriile exprimă fondurile sau capitalurile furnizate de terţi pentru care întreprinderea trebuie să acorde o prestaţie sau un echivalent valoric. Ca sursă de finanţare, sunt prezente şi funcţionează din momentul naşterii obligaţiilor faţă de terţi şi până în momentul rambursării şi plăţii lor.

Datoriile pot fi: financiare, comerciale, fiscale, salariale şi sociale, faţă de asociaţi, creditori diverşi.

Datoriile financiare exprimă creditele primite de la bancă şi alte instituţii de credit, precum şi împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni.

Sumele datorate instituţiilor de credit cuprind credite pe termen lung, mediu şi pe termen scurt, numite şi credite de trezorerie. Sunt purtătoare de dobândă şi garantate cu activele întreprinderii.

Împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni sunt resurse interne sau externe, asigurate prin vânzarea de titluri de credit negociabile către public, garantate de stat sau de bănci şi emise de societăţile private, de sectorul public şi cel semipublic, agenţi care au acces pe piaţa financiară.

Datoriile comerciale apar în cadrul relaţiilor de decontare cu furnizorii pentru aprovizionări de bunuri, executări de lucrări, prestări de servicii. Din punct de vedere patrimonial se împart în furnizori şi efecte comerciale de plătit.

- *Furnizorii* sunt datoriile echivalente valorii bunurilor primite de la terţi, serviciilor prestate sau lucrărilor executate de terţi.
- *Efectele comerciale de plătit* sunt titluri de valoare care atestă obligaţia de plată a întreprinderii în cadrul relaţiilor de decontare cu furnizorii.

Datoriile fiscale, salariale şi sociale cuprind obligaţiile faţă de bugetul statului, faţă de salariaţi şi faţă de bugetul asigurărilor sociale.

Datoriile faţă de asociaţi reprezintă obligaţiile faţă de acţionari sau asociaţi pentru capitalul de rambursat, dividendele de plată etc.

Creditorii diverşi cuprind toate obligaţiile neincluse în vreuna dintre grupele amintite anterior (*exemplu*: datoriile privind achiziţionarea titlurilor de plasament).

Ca structuri patrimoniale mai figurează *provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli* – prelevări din rezultate efectuate la închiderea exerciţiului pe seama cheltuielilor. Ele vizează acele elemente patrimoniale a căror realizare sau plată este probabilă, sau cheltuielile care devin exigibile în perioadele următoare.

2.4. Structuri de cheltuieli şi venituri

În contabilitate există operaţii economice şi operaţii financiare specifice activităţilor care *produc transformări cantitative şi calitative în masa patrimoniului*, activităţi generatoare de *cheltuieli* (consumatoare de resurse) şi de *venituri* (producătoare de rezultate).

Cheltuielile întreprinderii reflectă sumele sau valorile plătite sau de plătit pentru: consumurile, lucrările executate şi serviciile prestate de care beneficiază unitatea patrimonială, cheltuieli cu personalul, executarea unor obligaţii legale sau contractuale, precum şi provizioanele constituite, valoarea contabilă a activelor cedate.

Veniturile întreprinderii cuprind sumele sau valorile încasate sau de încasat provenite din livrări de bunuri, executări de lucrări, prestări de servicii şi din avantajele pe care unitatea patrimonială a consimţit să le primească, din executarea unei obligaţii legale sau contractuale din partea terţilor, din producţia stocată, din producţia imobilizată, din diminuarea sau din anularea provizioanelor, precum şi din vânzarea activelor cedate şi alte operaţii excepţionale.

La nivelul obiectului contabilităţii, echilibrul specific activităţii interne transformatoare este definit ca o relaţie între venituri şi cheltuieli, generând **ecuaţia de proces a rezultatelor,** de forma:

Cheltuieli ± Rezultate = Venituri

sau

Rezultate = Venituri – Cheltuieli

Ecuaţia generează 3 situaţii:

a) (+) Rezultate => profit, adică venituri > cheltuieli;

b) (–) Rezultate => pierdere, adică venituri < cheltuieli;

c) Rezultat = 0, venituri = cheltuieli.

Situaţia patrimoniului este studiată şi definită în obiectul contabilităţii prin prisma constituirii rezultatului ca sursă de finanţare. Ecuaţia creată în acest sens este de forma:

Situaţia netă (capital propriu) ex. fin. N	–	Situaţia netă (capital propriu) ex. fin. (N – 1)	±	Aportul proprietarului în cursul ex. fin. N	=	Rezultatul exerciţiului N

Modelarea şi contabilizarea activităţilor *consumatoare de resurse şi producătoare de rezultate* proprii activităţilor economice şi sociale se realizează prin intermediul *structurilor calitative de cheltuieli şi venituri.*

Cheltuielile desemnează, în expresie valorică, raporturi patrimoniale cu privire la utilizarea resurselor în cadrul activităţilor desfăşurate de o unitate patrimonială. Ele indică folosinţele de resurse, fiind constituite, în mare parte, din valori de plătit sau plătite în contrapartidă cu achiziţii de bunuri, executări de lucrări şi servicii prestate pentru întreprinderè, precum şi pentru angajamente pe care întreprinderea a consimţit să le plătească.

Veniturile exprimă raporturi patrimoniale privind bogăţia obţinută din activităţile desfăşurate şi din proprietatea deţinută. Ele indică resursele obţinute, fiind constituite din valorile primite sau de primit în contrapartidă cu vânzări de bunuri, executări de lucrări şi servicii prestate terţilor sau din proprietăţile deţinute. De asemenea, veniturile constituie creşteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări sau creşteri ale activelor sau descreşteri ale datoriilor, care se concretizează în creşteri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din contribuţii ale acţionarilor.

Astfel, în contabilitatea financiară, cheltuielile şi veniturile sunt grupate în funcţie de:

- natura activităţilor (exploatare, financiară, excepţională);
- natura resurselor utilizate în cazul cheltuielilor;
- natura rezultatelor în cazul veniturilor.

Structura cheltuielilor şi a veniturilor pleacă de la natura operaţiilor economice şi financiare desfăşurate de un titular de patrimoniu, într-o perioadă de gestiune. Operaţiile efectuate într-o întreprindere sunt foarte eterogene. Din acest considerent, operaţiile economice şi financiare sunt grupate în mase relativ omogene, numite activităţi, în funcţie de caracterul ordinar (obişnuit) şi repetitiv al acestora.

Activitatea de exploatare reflectă totalitatea operaţiilor privind aprovizionarea, producţia şi desfacerea bunurilor şi a serviciilor ce fac obiectul activităţii principale sau de exploatare, adică obiectul de activitate al întreprinderii, fiind considerate operaţiuni curente. Operaţiunile curente prezintă un caracter specific fiecărei întreprinderi – în funcţie de activitatea acesteia – şi au un caracter ordinar şi repetitiv, generând rezultatul curent.

În activitatea de exploatare sunt incluse şi operaţii privind investiţiile generatoare de mijloace fixe.

Activitatea de exploatare generează venituri şi cheltuieli de exploatare.

Veniturile din exploatare sunt reprezentate de:

- venituri din vânzări de mărfuri;
- venituri din producţia vândută;
- venituri din producţia stocată;
- venituri din producţia imobilizată;
- venituri din subvenţii de exploatare;
- venituri din despăgubiri şi penalităţi;
- venituri din cedarea activelor;
- subvenţii pentru investiţii virate la venituri;
- venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli, pentru deprecieri;
- venituri din provizioane reglementate etc.

Cheltuielile de exploatare sunt reprezentate de:

- cheltuieli privind mărfurile;
- cheltuieli cu materiile prime;
- cheltuieli cu energia şi apa;
- cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi;
- cheltuieli cu remuneraţia personalului;
- despăgubiri, amenzi, penalităţi plătite;
- donaţii şi subvenţii acordate;
- cheltuieli privind activele cedate;
- cheltuieli cu amortizările şi provizioanele etc.

Compararea veniturilor din exploatare cu cheltuielile de exploatare permite determinarea rezultatului din exploatare, care poate fi profit (când veniturile sunt excedentare cheltuielilor aferente) sau pierdere (când cheltuielile sunt mai mari decât veniturile).

Venituri de exploatare – Cheltuieli de exploatare = ± Rezultat din exploatare

Activitatea financiară cuprinde acte cu caracter financiar, bănesc, ori valutar orientate spre investiţia de capital în patrimoniul altor unităţi sau spre atragerea de capital pentru a fi investit în patrimoniul întreprinderii.

Operaţiile financiare desfăşurate de o unitate patrimonială, indiferent de caracterul lor ordinar sau excepţional, generează venituri şi cheltuieli financiare.

Veniturile financiare sunt reprezentate de:

- venituri din participaţii;
- venituri din titluri de plasament;
- venituri din diferenţe de curs valutar;

- venituri din dobânzi;
- venituri din provizioane etc.

Cheltuielile financiare sunt reprezentate de:

- pierderi din creanţe legate de participaţii;
- cheltuieli privind titlurile de plasament cedate;
- cheltuieli din diferenţe de curs valutar;
- cheltuieli privind dobânzile;
- cheltuieli cu amortizările şi provizioanele etc.

Compararea veniturilor financiare cu cheltuielile financiare permite determinarea rezultatului financiar care, împreună cu rezultatul exploatării, formează rezultatul curent al exerciţiului.

Venituri financiare – Cheltuieli financiare = ± Rezultat financiar

± Rezultat din exploatare + (±) Rezultat financiar = ± Rezultat curent al exerciţiului

Operaţiunile de exploatare şi cele financiare constituie activitatea curentă a întreprinderii.

Totodată, potrivit standardelor internaţionale de contabilitate, elementele extraordinare sunt definite astfel:

– **cheltuielile extraordinare** reprezintă cheltuieli cu o frecvenţă extrem de redusă, fiind consecinţa unor evenimente care ies din perimetrul puterii decizionale a conducerii întreprinderii, cum ar fi: pierderile rezultate din exproprieri, naţionalizări, efecte rezultate în urma schimbărilor de reglementare fiscală, efecte ale cutremurelor, cheltuieli din cesiunile de imobilizări ce reprezintă evenimente extraordinare, amortizări sau provizioane privind imobilizările ce rezultă din evenimente extraodinare etc.;

– **veniturile extraordinare** reprezintă venituri cu o frecvenţă foarte redusă, cum ar fi profituri rezultate în urma exproprierii, naţionalizării, venituri rezultate în urma schimbărilor de reglementare fiscală.

Compararea veniturilor extraordinare cu cheltuielile extraordinare permite determinarea rezultatului extraordinar al exerciţiului.

Venituri extraodinare – Cheltuieli extraordinare = ± Rezultat extraordinar

Din însumarea rezultatelor celor trei tipuri de activităţi se determină rezultatul brut al exerciţiului.

Rezultatul net al exerciţiului este rezultatul care urmează să fie supus deciziei de repartizare de către adunarea generală a acţionarilor sau a asociaţilor, după caz.

Veniturile şi cheltuielile constituie elemente direct legate de măsurarea profitului. Recunoaşterea şi măsurarea veniturilor şi a cheltuielilor, deci a profitului, depind parţial de conceptele de capital şi de menţinere a nivelului capitalului, concepte utilizate de întreprinderi în elaborarea situaţiei financiare.

2.5. Particularizarea structurilor patrimoniale la diferite tipuri de întreprinderi

Întreprinderile, după domeniul de activitate, pot fi: comerciale, industriale şi agricole. Structura patrimoniului diferă de la o întreprindere la alta, în funcţie de domeniul de activitate.

Astfel, într-o întreprindere care are ca obiect de activitate principal cumpărarea şi revânzarea mărfurilor în aceeaşi stare, cum ar fi, de exemplu, un magazin de produse alimentare, elementele patrimoniale sunt:

– capital social vărsat	10.000.000 lei
– cheltuieli de înregistrare şi înmatriculare	2.000.000 lei
– mezeluri	20.000.000 lei
– rafturi	5.000.000 lei
– lăzi frigorifice	30.000.000 lei
– casa de marcat	15.000.000 lei
– coşuri din plastic	2.000.000 lei
– furnizori	70.000.000 lei
– autoturism	90.000.000 lei
– salarii datorate angajaţilor	50.000.000 lei
– disponibil în cont la BCR	110.000.000 lei
– clienţi	10.000.000 lei
– clădire	60.000.000 lei
– rezervă legală	1.000.000 lei
– dividende de plată	30.000.000 lei
– disponibil în casierie	20.000.000 lei
– produse lactate	40.000.000 lei
– halate	5.000.000 lei
– impozite şi taxe datorate bugetului de stat	15.000.000 lei
– program de contabilitate	5.000.000 lei
– calculatoare	30.000.000 lei
– sticle	4.000.000 lei
– avans pentru deplasare în interesul serviciului	2.000.000 lei
– rezultatul exerciţiului	20.000.000 lei
– credit bancar la BANC POST	194.000.000 lei
– bilete la ordin acordate furnizorilor	60.000.000 lei

Situaţia patrimoniului în această întreprindere este:

ACTIVUL PATRIMONIAL

A. ACTIVE IMOBILIZATE	
A1. Imobilizări necorporale	**7.000.000 lei**
1. Cheltuieli de constituire	2.000.000 lei
2. Alte imobilizări necorporale	5.000.000 lei

2.5. Particularizarea structurilor patrimoniale la diferite tipuri de întreprinderi

Întreprinderile, după domeniul de activitate, pot fi: comerciale, industriale şi agricole. Structura patrimoniului diferă de la o întreprindere la alta, în funcţie de domeniul de activitate.

Astfel, într-o întreprindere care are ca obiect de activitate principal cumpărarea şi revânzarea mărfurilor în aceeaşi stare, cum ar fi, de exemplu, un magazin de produse alimentare, elementele patrimoniale sunt:

– capital social vărsat	10.000.000 lei
– cheltuieli de înregistrare şi înmatriculare	2.000.000 lei
– mezeluri	20.000.000 lei
– rafturi	5.000.000 lei
– lăzi frigorifice	30.000.000 lei
– casa de marcat	15.000.000 lei
– coşuri din plastic	2.000.000 lei
– furnizori	70.000.000 lei
– autoturism	90.000.000 lei
– salarii datorate angajaţilor	50.000.000 lei
– disponibil în cont la BCR	110.000.000 lei
– clienţi	10.000.000 lei
– clădire	60.000.000 lei
– rezervă legală	1.000.000 lei
– dividende de plată	30.000.000 lei
– disponibil în casierie	20.000.000 lei
– produse lactate	40.000.000 lei
– halate	5.000.000 lei
– impozite şi taxe datorate bugetului de stat	15.000.000 lei
– program de contabilitate	5.000.000 lei
– calculatoare	30.000.000 lei
– sticle	4.000.000 lei
– avans pentru deplasare în interesul serviciului	2.000.000 lei
– rezultatul exerciţiului	20.000.000 lei
– credit bancar la BANC POST	194.000.000 lei
– bilete la ordin acordate furnizorilor	60.000.000 lei

Situaţia patrimoniului în această întreprindere este:

ACTIVUL PATRIMONIAL

A. ACTIVE IMOBILIZATE	
A1. Imobilizări necorporale	**7.000.000 lei**
1. Cheltuieli de constituire	2.000.000 lei
2. Alte imobilizări necorporale	5.000.000 lei

A2. Imobilizări corporale **195.000.000 lei**
1. Terenuri şi construcţii 60.000.000 lei
2. Instalaţii tehnice şi maşini 90.000.000 lei
3. Alte instalaţii, utilaje şi mobilier
– casa de marcat 15.000.000 lei
– calculatoare 30.000.000 lei

A3. Imobilizări financiare

B. ACTIVE CIRCULANTE

B1. Stocuri **106.000.000 lei**
1. Materii prime şi materiale consumabile
– materiale consumabile
– materiale de natura obiectelor de inventar
rafturi 5.000.000 lei
lăzi frigorifice 30.000.000 lei
coşuri din plastic 2.000.000 lei
halate 5.000.000 lei
– ambalaje 4.000.000 lei
2. Produse finite şi mărfuri
– mărfuri
mezeluri 20.000.000 lei
produse lactate 40.000.000 lei

B2. Creanţe **10.000.000 lei**
1. Creanţe comerciale
– clienţi 10.000.000 lei
– efecte de primit

B3. Investiţii financiare pe termen scurt

B4. Casa şi conturi la bănci **132.000.000 lei**
1. Conturi la bănci 110.000.000 lei
2. Casa 20.000.000 lei
3. Avansuri de trezorerie 2.000.000 lei

C. ACTIVE DE REGULARIZARE

– Cheltuieli înregistrate în avans

PASIVUL PATRIMONIAL

A. CAPITAL ŞI REZERVE

A1. Capital **10.000.000 lei**
1. Capital subscris nevărsat
2. Capital subscris vărsat 10.000.000 lei

A2. Prime de capital
A3. Rezerve din reevaluare
A4. Rezerve **1.000.000 lei**
1. Rezerve legale 1.000.000 lei
A5. Rezultatul reportat
A6. Rezultatul exerciţiului **20.000.000 lei**

B. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI

C. DATORII

C1. Împrumuturi şi datorii asimilate **194.000.000 lei**
1. Credite bancare 194.000.000 lei
C2. Datorii comerciale **130.000.000 lei**
1. Furnizori 70.000.000 lei
2. Efecte de plătit 60.000.000 lei
C3. Alte datorii **95.000.000 lei**
1. Datorii fiscale 15.000.000 lei
2. Datorii salariale 50.000.000 lei
3. Dividende de plată 30.000.000 lei

D. PASIVE DE REGULARIZARE

– Venituri înregistrate în avans

Dacă o întreprindere are ca obiect de activitate producerea de pantofi, plecând de la materii prime şi materiale consumabile cumpărate, elementele patrimoniale pot fi următoarele:

– capital social vărsat 20.000.000 lei
– piele 40.000.000 lei
– disponibil în cont la BRD 125.000.000 lei
– soluţii de lipit 6.000.000 lei
– rafturi metalice 3.000.000 lei
– maşini de cusut 60.000.000 lei
– aţă 2.000.000 lei
– pantofi damă sport 25.000.000 lei
– salariile angajaţilor 40.000.000 lei
– autoturism 80.000.000 lei
– calapoade 10.000.000 lei
– şireturi 1.000.000 lei
– pantofi bărbăteşti sport 30.000.000 lei
– disponibil în casierie 20.000.000 lei
– datorii la furnizori 115.000.000 lei
– taxe şi impozite către stat 10.000.000 lei
– taxe la Registrul Comerţului 2.000.000 lei
– atelier 25.000.000 lei
– telefon mobil 4.000.000 lei

– cutii de carton 2.000.000 lei
– clienţi 10.000.000 lei
– bilete la ordin primite de la clienţi 4.000.000 lei
– rezervă legală 1.000.000 lei
– rezultatul exerciţiului 4.000.000 lei
– credit bancar la BCR 259.000.000 lei

Situaţia patrimoniului în această întreprindere este:

ACTIVUL PATRIMONIAL

A. ACTIVE IMOBILIZATE
A1. Imobilizări necorporale **2.000.000 lei**
1. Cheltuieli de constituire 2.000.000 lei
A2. Imobilizări corporale **165.000.000 lei**
1. Terenuri şi construcţii 25.000.000 lei
2. Instalaţii tehnice şi maşini
– maşini de cusut 60.000.000 lei
– autoturism 80.000.000 lei
3. Alte instalaţii, utilaje şi mobilier
A3. Imobilizări financiare

B. ACTIVE CIRCULANTE
B1. Stocuri **123.000.000 lei**
1. Materii prime şi materiale consumabile
– materii prime
piele 40.000.000 lei
aţă 2.000.000 lei
– materiale consumabile
soluţii de lipit 6.000.000 lei
şireturi 1.000.000 lei
– materiale de natura obiectelor de inventar
calapoade 10.000.000 lei
telefon 4.000.000 lei
raft 3.000.000 lei
– ambalaje 2.000.000 lei
2. Producţia în curs de execuţie
3. Produse finite şi mărfuri
– produse finite
pantofi damă 25.000.000 lei
pantofi bărbaţi 30.000.000 lei
B2. Creanţe **14.000.000 lei**
1. Creanţe comerciale
– clienţi 10.000.000 lei
– efecte de primit 4.000.000 lei

B3. Investiţii financiare pe termen scurt
B4. Casa şi conturi la bănci **145.000.000 lei**
1. Conturi la bănci 125.000.000 lei
2. Casa 20.000.000 lei

C. ACTIVE DE REGULARIZARE
– Cheltuieli înregistrate în avans

PASIVUL PATRIMONIAL

A. CAPITAL ŞI REZERVE
A1. Capital **20.000.000 lei**
1. Capital subscris nevărsat
2. Capital subscris vărsat 20.000.000 lei
A2. Prime de capital
A3. Rezerve din reevaluare
A4. Rezerve **1.000.000 lei**
1. Rezerve legale 1.000.000 lei
A5. Rezultatul reportat
A6. Rezultatul exerciţiului **4.000.000 lei**

B. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI

C. DATORII
C1. Împrumuturi şi datorii asimilate **259.000.000 lei**
1. Credite bancare 259.000.000 lei

C2. Datorii comerciale **115.000.000 lei**
1. Furnizori 115.000.000 lei
C3. Alte datorii **50.000.000 lei**
1. Datorii fiscale 10.000.000 lei
2. Datorii salariale 40.000.000 lei
3. Datorii sociale
4. Alte datorii

D. PASIVE DE REGULARIZARE
– Venituri înregistrate în avans

În raport cu forma de constituire şi funcţionare, societăţile comerciale sunt de mai multe feluri: în nume colectiv, în comandită simplă, în comandită pe acţiuni, pe acţiuni şi cu răspundere limitată:

O societate pe acţiuni dispune de următoarele elemente patrimoniale (sumele sunt în RON):

– capital subscris vărsat	2.930
– titluri de participare deţinute pe termen lung	2.000
– avansuri şi imobilizări corporale în curs	5.000
– brevete	500
– licenţe	200
– proiecte de dezvoltare	1.000
– furnizori	2.000
– disponibil în bancă	25.000
– acreditiv deschis la BANC POST	10.000
– sume de încasat de la societăţile din cadrul grupului	6.000
– creanţe din interese de participare	200
– acţiuni proprii deţinute pe termen scurt	10.000
– cheltuieli înregistrate în avans	50
– rezultatul exerciţiului	25.000
– prime legate de capital	1.000
– profit nerepartizat	4.000
– provizioane pentru litigii	5.000
– salarii	3.000
– datorii sociale	1.500
– impozite şi taxe	500
– rezerve	20
– împrumut din emisiune de obligaţiuni	10.000
– credite bancare	20.000
– clădiri	10.000
– datorii în cadrul grupului	5.000
– clienţi	10.000

Situaţia patrimoniului în această întreprindere este:

ACTIVUL PATRIMONIAL

	- RON -
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
A1. Imobilizări necorporale	**1.700**
1. Cheltuieli de constituire	
2. Cheltuieli de dezvoltare	1.000
3. Concesiuni, brevete, licenţe, mărci de fabrică	700
4. Fond comercial	
5. Alte imobilizări necorporale	
6. Avansuri şi imobilizări necorporale în curs de execuţie	
A2. Imobilizări corporale	**15.000**
1. Terenuri şi construcţii	10.000
2. Instalaţii tehnice şi maşini	

3. Alte instalaţii, utilaje şi mobilier
4. Avansuri şi imobilizări corporale în curs de execuţie 5.000

A3. Imobilizări financiare **2.200**
1. Titluri de participare şi interese de participare 2.000
2. Alte titluri imobilizate
3. Creanţe din interese de participare 200

B. ACTIVE CIRCULANTE

B1. Stocuri
1. Materii prime şi materiale consumabile
2. Producţia în curs de execuţie
3. Produse finite şi mărfuri
4. Avansuri pentru cumpărări de stocuri

B2. Creanţe **16.000**
1. Creanţe comerciale
– clienţi 10.000
– efecte de primit
2. Creanţe în cadrul grupului 6.000
3. Creanţe din interese de participare
4. Alte creanţe
5. Creanţe privind capitalul subscris şi nevărsat

B3. Investiţii financiare pe termen scurt **10.000**
1. Acţiuni proprii 10.000
2. Alte investiţii financiare

B4. Casa şi conturi la bănci **35.000**
1. Conturi la bănci 25.000
2. Casa
3. Acreditive 10.000
4. Avansuri de trezorerie

C. ACTIVE DE REGULARIZARE

– Cheltuieli înregistrate în avans 50

PASIVUL PATRIMONIAL

A. CAPITAL ŞI REZERVE

A1. Capital **2.930**
1. Capital subscris nevărsat
2. Capital subscris vărsat 2.930

A2. Prime de capital **1.000**

A3. Rezerve din reevaluare
A4. Rezerve **20**
A5. Rezultatul reportat **4.000**
A6. Rezultatul exerciţiului **25.000**

B. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI
B1. Provizioane pentru litigii **5.000**

C. DATORII
C1. Împrumuturi şi datorii asimilate **30.000**
1. Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni 10.000
2. Credite bancare 20.000

C2. Datorii comerciale **2.000**
1. Furnizori 2.000
2. Efecte de plătit
C3. Datorii în cadrul grupului **5.000**
C4. Datorii din interese de participare
C5. Alte datorii **5.000**
1. Datorii fiscale 500
2. Datorii salariale 3.000
3. Datorii sociale 1.500
4. Alte datorii

D. PASIVE DE REGULARIZARE
– Venituri înregistrate în avans

În cadrul unei societăţi cu răspundere limitată, situaţia elementelor patrimoniale arată astfel:

– capital subscris vărsat	2.000.000 lei
– ambalaje	1.000.000 lei
– clădire	10.000.000 lei
– taxe la notariat	500.000 lei
– datorii la furnizori	5.000.000 lei
– avans pentru deplasare	4.000.000 lei
– disponibil în casierie	5.000.000 lei
– programe informatice	1.000.000 lei
– calculator	20.000.000 lei
– clienţi	5.000.000 lei
– mărfuri	4.000.000 lei
– salarii	10.000.000 lei
– impozite şi taxe	4.000.000 lei
– obiecte de inventar	10.000.000 lei
– rezultatul exerciţiului	5.000.000 lei
– rezervă legală	400.000 lei

– datorii sociale 1.000.000 lei
– disponibil în cont 10.000.000 lei
– credite bancare 43.100.000 lei

Situaţia patrimoniului în această întreprindere, grupată pe activ şi pasiv, este:

ACTIVUL PATRIMONIAL

A. ACTIVE IMOBILIZATE
A1. Imobilizări necorporale **1.500.000 lei**
1. Cheltuieli de constituire 500.000 lei
2. Cheltuieli de dezvoltare
3. Concesiuni, brevete, licenţe, mărci de fabrică
4. Fond comercial
5. Alte imobilizări necorporale 1.000.000 lei
6. Avansuri şi imobilizări necorporale în curs de execuţie
A2. Imobilizări corporale **10.000.000 lei**
1. Terenuri şi construcţii 10.000.000 lei
2. Instalaţii tehnice şi maşini
3. Avansuri şi imobilizări corporale în curs de execuţie
A3. Imobilizări financiare

B. ACTIVE CIRCULANTE
B1. Stocuri **15.000.000 lei**
1. Materii prime şi materiale consumabile
– materii prime
– materiale consumabile
– materiale de natura obiectelor de inventar 10.000.000 lei
– ambalaje 1.000.000 lei
2. Producţia în curs de execuţie
3. Produse finite şi mărfuri
– semifabricate
– produse finite
– produse reziduale
– mărfuri 4.000.000 lei
4. Avansuri pentru cumpărări de stocuri
B2. Creanţe **5.000.000 lei**
1. Creanţe comerciale
– clienţi 5.000.000 lei
– efecte de primit

2. Creanţe în cadrul grupului
3. Creanţe din interese de participare
4. Alte creanţe
5. Creanţe privind capitalul subscris şi nevărsat

B3. Investiţii financiare pe termen scurt
1. Acţiuni proprii
2. Alte investiţii financiare

B4. Casa şi conturi la bănci **19.000.000 lei**
1. Conturi la bănci 10.000.000 lei
2. Casa 5.000.000 lei
3. Acreditive
4. Avansuri de trezorerie 4.000.000 lei

C. ACTIVE DE REGULARIZARE
– Cheltuieli înregistrate în avans

PASIVUL PATRIMONIAL

A. CAPITAL ŞI REZERVE

A1. Capital **2.000.000 lei**
1. Capital subscris nevărsat
2. Capital subscris vărsat 2.000.000 lei

A2. Prime de capital
A3. Rezerve din reevaluare
A4. Rezerve **400.000 lei**
1. Rezerve legale 400.000 lei
A5. Rezultatul reportat
A6. Rezultatul exerciţiului **5.000.000 lei**

B. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI

C. DATORII

C1. Împrumuturi şi datorii asimilate **43.000.000 lei**
1. Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni
2. Credite bancare 43.100.000 lei

C2. Datorii comerciale **5.000.000 lei**
1. Furnizori 5.000.000 lei
2. Efecte de plătit

C3. Datorii în cadrul grupului
C4. Datorii din interese de participare
C5. Alte datorii **15.000.000 lei**

1. Datorii fiscale 4.000.000 lei
2. Datorii salariale 10.000.000 lei
3. Datorii sociale 1.000.000 lei
4. Alte datorii

D. PASIVE DE REGULARIZARE
– Venituri înregistrate în avans

2.6. Procese economice

Pentru a-şi desfăşura activitatea economică, agenţii economici derulează o serie de operaţii în cadrul proceselor economice.

Procesele economice reprezintă ansamblul operaţiilor care se efectuează în cadrul aprovizionării, producerii, desfacerii şi repartiţiei.

- **Procesul de aprovizionare** reprezintă ansamblul operaţiilor economice şi financiare prin care titularul de patrimoniu se aprovizionează cu materii prime şi materiale, în vederea derulării procesului de producţie. Acest proces generează o serie de cheltuieli, numite cheltuieli de transport-aprovizionare, în care sunt incluse: valoarea transportului bunurilor aprovizionate, valoarea cheltuielilor cu manipularea, cu încărcarea, cu descărcarea etc.
- **Procesul de producţie** reprezintă ansamblul operaţiilor efectuate în vederea transformării materiilor prime în produse finite, cu ajutorul mijloacelor de muncă. Etapele succesive prin care trec materiile prime poartă numele de faze ale procesului de fabricaţie. Procesul de producţie generează cheltuieli de producţie formate din: cheltuieli cu consumul de materii prime şi materiale, cheltuieli cu forţa de muncă (salarii, asigurări sociale, fond de şomaj, asigurări de sănătate), cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor corporale etc.
- **Procesul de desfacere** cuprinde ansamblul operaţiilor efectuate pentru vânzarea produselor finite. Procesul de desfacere generează cheltuieli de desfacere cum sunt: încheierea contractelor cu clienţii, eliberarea din depozit a produselor finite, manipularea produselor finite, ambalarea produselor finite, transportul produselor finite etc.
- **Procesul de repartiţie** reprezintă ansamblul operaţiilor privind redistribuirea sumelor încasate din vânzarea produselor finite.

2.7. Procedeele metodei contabilităţii

Teoria metodei contabilităţii se înfăptuieşte în mod concret printr-o suită de procedee de lucru, corelate între ele, care sunt folosite pentru înregistrarea, evaluarea, gruparea, calculul, sintetizarea, analiza şi controlul situaţiei patrimoniului, a situaţiei

financiare şi a rezultatelor. Aceste procedee sunt: documentarea, evaluarea, calculaţia, contul, balanţa contabilă, inventarierea, bilanţul contabil şi analiza contabilă.

Documentarea reprezintă procedeul cu ajutorul căruia se observă direct şi se înregistrează individual, în scris, la locul şi în momentul producerii lor, fiecare operaţie economică şi financiară, operaţii generate de mişcarea valorilor economice componente ale patrimoniului. La baza fiecărei înregistrări în contabilitate se află, deci, un document, un act justificativ care să ateste înfăptuirea acesteia, asigurând datele primare de intrare în sistemul de preluare a datelor. Astfel, se asigură realitatea şi exactitatea datelor înregistrate în contabilitate.

Evaluarea constă în cuantificarea şi măsurarea în etalon monetar a mărimii valorice a elementelor patrimoniale. Operaţiile economice şi financiare înregistrate în contabilitate sunt exprimate valoric cu ajutorul etalonului bănesc, creând astfel posibilitatea însumării, centralizării şi generalizării datelor contabile. Informaţiile scrise în documente sunt exprimate în diferite unităţi de măsură (kilogram, metru, litru, tonă etc.), iar pentru a fi înregistrate în conturi sunt transformate în unităţi monetare cu ajutorul preţurilor.

Calculaţia reprezintă un ansamblu de operaţii matematice corelate între ele prin care se determină mărimea costurilor şi a rezultatelor.

Contul este un procedeu specific metodei contabilităţii prin care se realizează înregistrarea cronologică, gruparea, sistematizarea şi calculul stării şi mişcării elementelor patrimoniale. Totalitatea conturilor utilizate de contabilitate în scopul realizării obiectului său formează sistemul de conturi. Pentru fiecare element de activ, de pasiv, de cheltuieli şi de venituri se asociază câte un cont care înregistrează şi calculează situaţia iniţială, fluxul operaţiilor privind creşterea şi micşorarea elementului patrimonial şi situaţia finală.

Balanţa contabilă, denumită şi balanţa de verificare sau balanţa conturilor, reprezintă procedeul prin care se realizează centralizarea datelor înregistrate în conturi şi verificarea exactităţii acestora. Balanţa de verificare stabileşte legătura dintre cont – care furnizează informaţii de detaliu asupra fiecărui element ce intră în obiectul contabilităţii – şi bilanţ – care asigură informaţiile generalizatoare asupra activităţii de ansamblu a unităţii.

Inventarierea reprezintă procedeul prin care se realizează constatarea faptică (reală) a existenţei elementelor patrimoniale în scopul descoperirii neconcordanţelor dintre datele înregistrate în conturi şi realităţile de pe teren. Elementele constatate faptic se evaluează la valoarea actuală (la zi), iar pe baza constatărilor la care s-a ajuns în urma inventarierii se fac rectificările necesare în conturi, stabilindu-se concordanţa dintre datele rezultate din conturi şi cele constatate la faţa locului prin operaţia de inventariere.

Bilanţul contabil este procedeul prin care se asigură sistematizarea şi generalizarea datelor cu privire la situaţia patrimoniului, evoluţia situaţiei financiare şi a

rezultatelor obţinute. Cu ajutorul bilanţului se exprimă la un moment dat, în expresie valorică, patrimoniul unităţii sub dublu aspect:

- sub aspectul bunurilor economice care formează activul patrimonial (adică al destinaţiei, al utilităţii şi al valorificării bunurilor);
- sub aspectul drepturilor şi al obligaţiilor cu valoare economică ce formează pasivul patrimonial (adică al surselor de finanţare sau al provenienţei bunurilor).

Analiza contabilă reprezintă procedeul prin care se realizează sistematizarea şi detalierea operaţiilor supuse înregistrărilor contabile. Prin analiză se dezvăluie legăturile şi influenţele dintre structurile patrimoniale, precum şi tendinţele lor de dezvoltare; tot pe această bază se furnizează informaţii privind eficienţa şi integritatea gestionării capitalului. De asemenea, se explică rezultatele obţinute, se fundamentează căile şi modalităţile de sporire a acestora, deciziile şi programele de măsuri pentru gospodărirea eficientă şi rentabilă a patrimoniului.

Din sistemul de procedee prezentate mai sus, contul, balanţa contabilă şi bilanţul contabil sunt specifice metodei contabilităţii, celelalte sunt comune în raport cu alte discipline.

2.8. Principiile contabile

Principiile contabile sunt reguli sau directive care ajută producătorii de informaţii contabile la măsurarea, clasificarea şi prezentarea informaţiilor financiare. Totodată, ele constituie reguli foarte generale, care pot fi puse în aplicare în mai multe moduri ce dau naştere mai multor norme contabile.

Principiile contabile general admise sunt subordonate obiectului fundamental al contabilităţii şi anume, acestea trebuie să prezinte o imagine fidelă asupra activelor şi datoriilor, situaţiei financiare şi rezultatului. Ele au fost formulate în timp, ca urmare a confirmării utilităţii lor de către practică; unele principii sunt conforme cu raţionamentul comun, iar altele introduc o gândire diferită, specifică profesiei de contabil.

Deşi literatura de specialitate abundă în clasificări ale principiilor, în continuare se va adopta schema grupării acestora în: principiile partidei duble, principiile observării şi principiile cuantificării.

I. Principiile partidei duble definesc modul de sesizare şi reprezentare a informaţiei contabile. Aceste principii sunt: dubla reprezentare, dublul calcul al rezultatului contabil, înregistrarea cronologică şi sistematică, înregistrarea analitică şi sintetică.

- ***Principiul dublei reprezentări*** este specific raţionamentului contabil şi fundamental pentru metoda contabilităţii. Dubla reprezentare a patrimoniului în contabilitate presupune că orice modificare a acestuia în sensul creşterii sau al diminuării

este evidenţiată ca un raport de echivalenţă între doi termeni: destinaţia/utilizarea valorilor, pe de o parte, şi provenienţa/finanţarea valorilor, pe de altă parte.

Dacă obiectul dublei reprezentări este situaţia patrimoniului, cei doi termeni ai ecuaţiei sunt: activ şi pasiv.

Activ = Pasiv

Activul – destinaţia elementelor patrimoniale
Pasivul – finanţarea elementelor patrimoniale

Dacă obiectul dublei reprezentări este activitatea internă, cei doi termeni sunt: cheltuieli şi venituri.

Cheltuieli $^{+}/_{-}$ Venituri = Rezultate
Cheltuieli = utilizarea bogăţiei în activitate internă
Venituri = finanţarea bogăţiei în activitatea internă

Consecinţă a dublei reprezentări, fiecare tranzacţie are un dublu impact asupra înregistrărilor contabile. Numim acest fapt dublă înregistrare, iar sistemul contabil astfel organizat este contabilitatea în partidă dublă.

- ***Principiul dublului calcul al rezultatului contabil***

Rezultatul contabil se calculează prin două relaţii, astfel:

Rezultatul calculat în funcţie de proprietatea deţinută se bazează pe ecuaţia fundamentală a patrimoniului:

Patrimoniul net = activul patrimoniului – datorii.

Prin compararea patrimoniului la sfârşitul perioadei N cu patrimoniul net la sfârşitul perioadei (N–1) se determină rezultatul în perioada N.

Astfel:

Rezultatul ex. N = patrimoniul net ex. N – patrimoniul net ex. (N–1).

Rezultatul calculat în funcţie de activitatea desfăşurată se bazează pe diferenţa dintre venituri şi cheltuieli.

Astfel:

Rezultatul = venituri – cheltuieli.

- ***Principiul înregistrării cronologice şi sistematice***

Înregistrarea în contabilitate a operaţiilor economice şi financiare se face atât în ordine cronologică, adică în succesiunea lor în timp, cât şi grupate, respectiv sistematizate pe grupe sau pe structuri componente ale patrimoniului.

- ***Principiul înregistrării analitice şi sintetice***

Înregistrarea analitică presupune individualizarea patrimoniului pe părţile sale componente în scopul cunoaşterii trăsăturilor specifice.

Înregistrarea sintetică presupune gruparea patrimoniului în funcţie de trăsăturile comune şi generale ale elementelor.

II. Principiile observării definesc câmpul şi perioada de observare a evaluării şi înregistrării contabile. Acestea sunt: entitatea contabilă, continuitatea activităţii, independenţa exerciţiilor.

- ***Principiul entităţii patrimoniale*** a fost generat de necesitatea clarificării în contabilitate a confuziei dintre patrimoniul personal al proprietarilor şi patrimoniul

întreprinderii. Astfel, întreprinderea trebuie să fie considerată ca o entitate autonomă, distinctă de proprietarii săi, indiferent de forma sa juridică şi de activitatea sa. Potrivit principiului entităţii patrimoniale, trebuie făcută distincţie între patrimoniul firmei utilizat în afaceri şi patrimoniul persoanelor care au furnizat acesteia resurse financiare.

• ***Principiul continuităţii activităţii***

Activitatea unei întreprinderi este urmărită în accepţiunea de continuitate, în sensul că unitatea patrimonială îşi continuă în mod normal funcţionarea într-un viitor previzibil, fără a intra în stare de lichidare sau de reducere sensibilă a activităţii. Dacă activitatea unităţii este întreruptă în timpul anului printr-o decizie de lichidare, continuitatea exploatării se întrerupe, la data respectivă urmând să se întocmească documentele contabile corespunzătoare.

• ***Principiul independenţei exerciţiului sau delimitării în timp*** presupune delimitarea în timp a veniturilor şi a cheltuielilor aferente activităţii unei întreprinderi pe măsura angajării acestora şi trecerii lor la rezultatul exerciţiului la care se referă. Exerciţiul financiar este o perioadă de gestiune care are, de regulă, o durată de 12 luni. În această perioadă, efectele tranzacţiilor şi ale altor operaţii economice sunt luate în considerare în momentul în care se produc şi nu în momentul decontării lor. De exemplu, în exerciţiul curent N s-au plătit chirii în valoare de 2.000.000 lei, din care 500.000 lei reprezentau chiria pentru anul următor – exerciţiul (N+1); şi tot în exerciţiul N s-au vândut mărfuri în valoare de 4.000.000 lei, care vor fi încasate în exerciţiul (N+1). În rezultatul exerciţiului N vom avea la poziţia cheltuieli suma de 1.500.000 lei, iar la poziţia venituri 4.000.000 lei, iar în rezultatul exerciţiului N+1, la cheltuieli suma de 500.000 lei.

III. Principiile cuantificării sau măsurării se referă la evaluarea şi măsurarea activelor şi pasivelor, cheltuielilor şi veniturilor. Acestea sunt: cuantificarea monetară, costul istoric şi prudenţa.

• ***Principiul cuantificării monetare***

Este cunoscut că în perimetrul operatoriu al contabilităţii financiare sunt cuprinse numai operaţiile care afectează patrimoniul şi rezultatele şi care pot fi exprimate şi comunicate sub o formă monetară. Moneda nu este numai un mijloc de schimb, ea exprimă şi o putere de cumpărare generală dată de cantitatea de bunuri şi de servicii care poate fi procurată la un moment dat. Ori, este ştiut faptul că puterea de cumpărare generală a monedei depinde de condiţiile economice, financiare şi sociale ale unei ţări.

Produsul final al contabilităţii unei întreprinderi îl constituie informaţiile financiare, adică informaţiile exprimate valoric. Prin intermediul etalonului monetar, contabilitatea generalizează şi sintetizează datele neomogene despre activele, datoriile şi rezultatele întreprinderii.

• ***Principiul costului istoric***

Toate activele şi datoriile figurează în contabilitate de la intrare până la ieşire la valoarea contabilă iniţială sau de origine, denumită cost istoric. Dacă activele au rezultat dintr-o cumpărare de la terţi, costul istoric îmbracă forma costului de achiziţie, iar dacă au fost produse în întreprindere, este vorba de cost de producţie. De exemplu, un autoturism cumpărat în anul 1999 la costul de achiziţie de 30.000.000 lei, se găseşte înregistrat în contabilitate la aceeaşi valoare în anul 2004.

Principiul costului istoric s-a impus în raţionamentul contabil datorită obiectivităţii sale. Costurile de achiziţie sunt înscrise în documentele de cumpărare şi astfel sunt uşor verificabile. Chiar dacă pentru calcularea costurilor de producţie sunt necesare unele estimări, determinarea acestora este totuşi fezabilă. Dezavantajul costurilor istorice constă în faptul că informaţia pe care o aduc nu este relevantă pentru deciziile viitoare.

• ***Principiul prudenţei*** constă în aprecierea justă a faptelor pentru a preveni riscul de transfer în viitor a incertitudinilor susceptibile de a greva rezultatele, a căror cauză se găseşte în exerciţiul curent sau în cele anterioare. În concordanţă cu acest principiu, la închiderea exerciţiului financiar se contabilizează datoriile şi pierderile probabile şi nu se contabilizează activele şi profitul probabile. Potrivit acestui principiu, nu este admisă supraevaluarea elementelor de activ şi a veniturilor, respectiv subevaluarea elementelor de pasiv şi a cheltuielilor, ţinând cont de deprecierile, riscurile şi pierderile posibile generate de desfăşurarea activităţii exerciţiului curent anterior.

De exemplu, o societate a fost dată în judecată de O.P.C., în anul 2003, pentru nerespectarea regulilor de igienă. La închiderea exerciţiului 2003, consilierii juridici ai societăţii apreciază că societatea va pierde procesul în faţa instanţei, fapt ce va genera costuri de 25.000.000 lei. Cu toate că sentinţa nu este încă definitivă, în contabilitatea societăţii trebuie înregistrată o cheltuială egală cu pierderea probabilă.

Aceeaşi societate, în anul 2004, dă în judecată un client, căruia i-a vândut mărfuri, pentru plata unor despăgubiri datorate neîncasării la termen a sumelor cuvenite. Societatea câştigă procesul, dar clientul a făcut recurs. La închiderea exerciţiului 2004, societatea are şanse bune de a obţine o sentinţă favorabilă definitivă, dar nu se va recunoaşte un venit din despăgubiri, deoarece obţinerea lui nu este sigură.

Să recapitulăm!

Analizată ca un sistem informatic, contabilitatea este un ansamblu de procedee şi tehnici folosite pentru culegerea, prelucrarea, stocarea şi transmiterea datelor privind starea şi mişcarea patrimoniului.

Patrimoniul este cauza existenţei contabilităţii, reprezintă obiectul de studiu al acestei ştiinţe şi, totodată, câmpul de aplicare a practicii contabile.

Patrimoniul reprezintă totalitatea drepturilor şi a obligaţiilor cu valoare economică ce aparţin unei persoane fizice sau juridice, precum şi bunurile economice la care se referă.

Fiind un ansamblu format din bunuri economice, pe de o parte, iar pe de altă parte, din drepturi şi obligaţii, patrimoniul reflectă un echilibru ce poate fi redat sub formă de ecuaţie:

BUNURI ECONOMICE = DREPTURI + OBLIGAŢII

Cunoaşterea şi gestionarea patrimoniului implică, în contabilitate, utilizarea conceptelor de activ şi pasiv.

În literatura contabilă, ca şi în activitatea practică, activului şi pasivului li s-a dat următoarea fundamentare conceptuală:

Activul patrimonial exprimă mijloacele economice sub aspectul lor concret de bunuri economice cu utilitate şi funcţionalitate în activitatea unui titular de patrimoniu.

Pasivul patrimonial exprimă sursele de finanţare, raporturile în cadrul cărora se dobândesc bunurile economice, modul cum se finanţează acestea.

DICŢIONAR

- **Acţiune** – titlu care reprezintă o fracţiune a capitalului social al unei societăţi; este un titlu de valoare care atestă participarea deţinătorului la constituirea unei societăţi şi conferă acestuia dreptul de a încasa dividende.
- **Bun economic** – orice obiect sau serviciu care procură utilitate, există în cantitate limitată şi se schimbă pe piaţă la un anumit preţ.
- **Cerere** – cantitatea de bunuri şi servicii sau capitaluri pe care cumpărătorii sunt gata să le achiziţioneze la un anumit preţ, date fiind veniturile şi preferinţele lor.
- **Concesiune** – contract prin care o persoană fizică sau juridică capătă dreptul de administrare, pe un anumit termen, în condiţii stabilite şi în schimbul unei redevenţe, a unei activităţi economice, a unui serviciu sau bun.
- **Dividende** – cota parte din profitul net distribuit acţionarilor în raport cu numărul de acţiuni pe care le deţin.
- **Filială** – societatea controlată de societatea-mamă.
- **Obligaţiune** – titlu de credit emis de societăţile comerciale, fără a-şi modifica structura sau capitalul, care conduce la transformarea patrimoniului prin creşterea disponibilităţilor şi mărirea debitelor ca urmare a contractării de împrumuturi.

- **Obligaţiune emisă şi răscumpărată** – valoare mobiliară negociabilă care conferă deţinătorului calitatea de creditor. El are dreptul de a încasa de la emitent dobânzile aferente sumei date cu împrumut.
- **Ofertă** – categorie economică ce exprimă relaţiile care se stabilesc în legătură cu prezenţa pe piaţă a bunurilor şi serviciilor destinate schimbului prin intermediul vânzării-cumpărării.
- **Persoană juridică** – organizaţie de persoane sau de capital, înfiinţată pe cale juridică şi care funcţionează într-un cadru legislativ determinat.
- **Piaţă** – noţiune ce înglobează o gamă largă de activităţi şi funcţii care se interpun între producător şi consumator, exprimând raporturi dintre ofertă şi cerere de bunuri economice.
- **Preţ** – număr de unităţi monetare necesare pentru a obţine o marfă sau un serviciu, la un moment dat, într-un anumit loc şi pentru o calitate specifică precisă.
- **Plasament** – modalitate de investire a unei sume de bani.
- **Proprietate** – drept juridic de a dispune de un bun material, intelectual, spiritual etc.
- **Redevenţă** – sumă ce se plăteşte la date fixe, în cazul anumitor acte juridice; preţul convenit pentru acordarea unei concesiuni etc.
- **Societate-mamă** – societate care are una sau mai multe filiale.

ŞTIAŢI CĂ...

● romanii – popor cu spirit practic – au fost excelenţi organizatori şi administratori ai vechii Italii, dar şi ai teritoriilor cucerite? Prima sursă de venituri era pământul (*ager publicus*), urmau taxele şi impozitele datorate de cetăţeni pentru vite, moşteniri sau activităţi comerciale desfăşurate în cuprinsul imperiului.

● bancherii romani, numiţi *argentarius*, primeau sume în depozit, acordau împrumuturi, efectuau schimbul între diferitele monede care circulau în cuprinsul imperiului, derulau operaţii de încasări şi plăţi în contul terţilor sau plasau spre fructificare capitalurile disponibile?

● contabilitatea poate fi privită ca un „joc social" sau ca o piesă de teatru ce se desfăşoară pe scena amplă a economiei, atât la nivelul titularilor de patrimoniu, cât şi la scară macroeconomică?

● „actorii" contabilităţii sunt: întreprinderile, utilizatorii şi contabilii?

● dimensiunea socială a contabilităţii derivă din miza foarte importantă a „jocului" social contabil, şi anume furnizarea de informaţii credibile şi cât mai complete privind activitatea economică circumscrisă titularilor de patrimoniu?

Verificăm ce am învăţat!

1. Explicaţi şi definiţi patrimoniul ca obiect al contabilităţii.
2. Prezentaţi structura activului patrimonial.
3. Prezentaţi structura pasivului patrimonial.
4. Caracterizaţi bunurile economice, drepturile şi obligaţiile patrimoniale.
5. Definiţi procedeele specifice metodei contabilităţii:
   a. Prezentaţi structura cheltuielilor şi a veniturilor.
   b. Definiţi procesele economice.

6. Enumeraţi principiile contabile şi exemplificaţi-le.
7. Definiţi creanţele.
8. Definiţi datoriile.
9. Caracterizaţi imobilizările corporale.
10. Prezentaţi structura capitalurilor proprii.
11. Caracterizaţi stocurile.

Probleme

1. O societate comercială vinde în anul 2004 mărfuri în valoare de 4.000.000 lei, în anul 2005 încasează de la client suma de 1.000.000 lei, iar în anul 2006, suma de 3.000.000 lei. Care este suma ce va fi trecută de contabilul societăţii la poziţia venituri în cei trei ani? Precizaţi principiul contabil care se aplică.

2. O întreprindere dispune de următoarele elemente patrimoniale: cheltuieli de înmatriculare 2.000.000 lei, programe informatice 10.000.000 lei, calculatoare 40.000.000 lei, proiect de cercetare-dezvoltare 15.000.000 lei, brevete 5.000.000 lei. Precizaţi valoarea imobilizărilor necorporale ale societăţii.

3. O societate care are ca obiect de activitate producerea de pantofi sport are în depozit următoarele bunuri: piele 200 m x 150.000 lei/m, aţă 500 m x 120 lei/m, lipici 10 kg x 45.000 lei/kg, şireturi 100 legături x 5.000 lei/leg. Precizaţi în ce categorie vor fi încadrate bunurile în activul patrimonial şi la ce valoare. Argumentaţi răspunsul, numind principiile contabile aplicate.

4. În cadrul unei societăţi care are ca obiect de activitate producerea de mobilă se cunosc următoarele elemente patrimoniale:

– proiect de dezvoltare	5.000.000 lei
– lemn	55.000.000 lei
– disponibil în cont	80.000.000 lei
– cuie	3.000.000 lei
– datorii la furnizori	60.000.000 lei
– calculatoare	40.000.000 lei
– avans pentru deplasare	10.000.000 lei
– disponibil în casierie	8.000.000 lei
– utilaje	100.000.000 lei
– salarii datorate angajaţilor	20.000.000 lei
– taxe şi impozite	8.000.000 lei
– capital subscris vărsat	20.000.000 lei
– rezerva legală	1.000.000 lei
– credite bancare	200.000.000 lei
– rezultatul exerciţiului	19.000.000 lei
– dulap două uşi	10.000.000 lei
– clienţi	15.000.000 lei
– bilet la ordin acordat furnizorului	20.000.000 lei

– teren 12.000.000 lei
– bibliotecă 25.000.000 lei
– diferenţe din reevaluare 15.000.000 lei

Să se aranjeze elementele în activul şi pasivul patrimonial.

Realizăm un proiect!

Pe exemplul unei întreprinderi reale sau a „firmei-exerciţiu“ delimitaţi elementele patrimoniale pe structurile de bază, pe grupe şi subgrupe. Identificaţi veniturile şi cheltuielile pe tipuri de activităţi şi stabiliţi rezultatul exerciţiului.

Test grilă

I. Încercuiţi varianta corectă.

1. Patrimoniul cuprinde:

a. bunurile economice aparţinând unei persoane fizice sau juridice;
b. drepturile şi obligaţiile aparţinând unei persoane fizice sau juridice;
c. atât bunurile economice aparţinând unei persoane fizice sau juridice, cât şi drepturile şi obligaţiile acestora.

2. Activele circulante cuprind:

a. imobilizări fixe, imobilizări necorporale şi imobilizări financiare;
b. stocuri, creanţe, investiţii financiare, disponibilităţi;
c. stocuri, disponibilităţi, creanţe, imobilizări financiare.

3. Caracteristica principală a activelor imobilizate este:

a. sunt destinate pentru a servi un timp îndelungat societăţii comerciale, transmiţându-şi valoarea, în mod treptat, asupra rezultatelor;
b. sunt destinate consumului la prima utilizare, transmiţându-şi valoarea, integral şi dintr-o dată, asupra rezultatelor;
c. partea din valoarea contabilă ce se transmite asupra rezultatelor, se recuperează prin includerea în costuri, sub forma amortizării.

4. În categoria stocuri intră:

a. utilaje;
b. obiecte de inventar;
c) acţiuni;
d) mijloace fixe.

5. Cunoscând următoarele date, precizaţi valoarea datoriilor:

Capitalul social subscris şi vărsat = 10.000.000 lei
Rezerva legală = 2.000.000 lei
Furnizori = 3.000.000 lei
Impozit pe profit = 2.000.000 lei
Dividende de plată = 1.000.000 lei

a. 6.000.000 lei;
b. 8.000.000 lei;
c. 16.000.000 lei;
d. 18.000.000 lei;
e. 10.000.000 lei.

6. Care dintre următoarele elemente nu fac parte din activ:

a. mijloacele fixe;
b. concesiunile;
c. licenţele;

d. creanţele;
e. rezervele din reevaluare?

7. Care dintre elementele de mai jos sunt imobilizări necorporale:
a. clădirile;
b. programele pentru calculator;
c. obiectele de inventar;
d. mijloacele de transport;
e. produsele finite?

8. Care dintre elementele patrimoniale fac parte din activ:
a. capitalul social;
b. cheltuielile de constituire.
c. rezultatul exerciţiului;
d. rezervele;
e. impozitul pe salariu?

9. Taxa de înregistrare la Registrul Comerţului se înregistrează în contabilitate la poziţia:
a. cheltuieli de cercetare-dezvoltare;
b. cheltuieli de constituire;
c. fond comercial;
d. alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate.

10. Care dintre următoarele procedee sunt specifice metodei contabilităţii:
a. calculaţia;
b. documentarea;
c. contul;
d. balanţa de verificare;
e. evaluarea?

11. O societate vinde mărfuri în anul 2002 în valoare de 3.000.000 lei. În anul 2002 încasează 1.000.000 lei, iar restul în anul 2003. Care este suma veniturilor ce va fi înregistrată în anul 2002?
a. 1.000.000;
b. 2.000.000;
c. 3.000.000;
d. 0.

12. Potrivit cărui principiu dintre cele enumerate nu este admisă supraevaluarea veniturilor:
a. prudenţei;
b. costului istoric;
c. entităţii contabile;
d. continuităţii activităţii?

II. Uniţi cu săgeţi elementele din coloana A cu cele corespunzătoare din coloana B.

1.

A	B
stocuri	materii prime
imobilizări	clienţi
disponibilităţi	impozit pe profit
datorii	cont la bancă
creanţe	autoturism

2.

A	B
principii de observare	principiul costului istoric
principii de măsurare	principiul continuităţii activităţii
principiile partidei duble	principiul dublei reprezentări

3.

A	B
active fixe	chirii plătite în avans
active circulante	programe informatice
active de regularizare	prime de capital
capital şi rezerve	obiecte de inventar
datorii	chirii încasate în avans
pasive de regularizare	credite bancare

III. Notaţi cu A (adevărat) sau cu F (fals).

1. Imobilizările financiare cuprind:
a. titluri de participare;
b. acţiuni pe termen scurt;
c. programe informatice;
d. materii prime;
e. obiecte de inventar.

2. Activele circulante cuprind:
a. dividende de plată;
b. produse finite;
c. calculatoare;
d. creanţe-clienţi;
e. furnizori.

d. creanţele;
e. rezervele din reevaluare?

7. Care dintre elementele de mai jos sunt imobilizări necorporale:
a. clădirile;
b. programele pentru calculator;
c. obiectele de inventar;
d. mijloacele de transport;
e. produsele finite?

8. Care dintre elementele patrimoniale fac parte din activ:
a. capitalul social;
b. cheltuielile de constituire.
c. rezultatul exerciţiului;
d. rezervele;
e. impozitul pe salariu?

9. Taxa de înregistrare la Registrul Comerţului se înregistrează în contabilitate la poziţia:
a. cheltuieli de cercetare-dezvoltare;
b. cheltuieli de constituire;
c. fond comercial;
d. alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate.

10. Care dintre următoarele procedee sunt specifice metodei contabilităţii:
a. calculaţia;
b. documentarea;
c. contul;
d. balanţa de verificare;
e. evaluarea?

11. O societate vinde mărfuri în anul 2002 în valoare de 3.000.000 lei. În anul 2002 încasează 1.000.000 lei, iar restul în anul 2003. Care este suma veniturilor ce va fi înregistrată în anul 2002?
a. 1.000.000;
b. 2.000.000;
c. 3.000.000;
d. 0.

12. Potrivit cărui principiu dintre cele enumerate nu este admisă supraevaluarea veniturilor:
a. prudenţei;
b. costului istoric;
c. entităţii contabile;
d. continuităţii activităţii?

II. Uniţi cu săgeţi elementele din coloana A cu cele corespunzătoare din coloana B.

1.

A	B
stocuri	materii prime
imobilizări	clienţi
disponibilităţi	impozit pe profit
datorii	cont la bancă
creanţe	autoturism

2.

A	B
principii de observare	principiul costului istoric
principii de măsurare	principiul continuităţii activităţii
principiile partidei duble	principiul dublei reprezentări

3.

A	B
active fixe	chirii plătite în avans
active circulante	programe informatice
active de regularizare	prime de capital
capital şi rezerve	obiecte de inventar
datorii	chirii încasate în avans
pasive de regularizare	credite bancare

III. Notaţi cu A (adevărat) sau cu F (fals).

1. Imobilizările financiare cuprind:
a. titluri de participare;
b. acţiuni pe termen scurt;
c. programe informatice;
d. materii prime;
e. obiecte de inventar.

2. Activele circulante cuprind:
a. dividende de plată;
b. produse finite;
c. calculatoare;
d. creanţe-clienţi;
e. furnizori.

3. Procesele economice sunt:
a. procese tehnologice;
b. procese de aprovizionare;
c. procese de producţie;
d. procese de repartiţie;
e. procese de desfacere.

4. Datoriile faţă de bugetul de stat cuprind:
a. impozitul pe salariu;
b. contribuţia la asigurările sociale;
c. salariile;
d. dividentele de plată;
e. rezervele din reevaluare.

5. Bunurile economice reprezintă:
a. drepturile cu valoare economică;
b. obligaţiile cu valoare economică;
c. substanţa materială a patrimoniului;
d. capitalurile proprii ale întreprinderii;
e. capitalurile împrumutate ale întreprinderii.

6. Din structura activelelor întreprinderii fac parte:
a. obligaţiile pe termen scurt;
b. valorile mobiliare de plasament;
c. impozitul pe profit şi impozitul pe salarii;
d. rezervele din reevaluare;
e. veniturile înregistrate în avans.

7. Obligaţiile sociale ale unui agent economic sunt:
a. contribuţia la asigurările sociale şi la bugetul asigurărilor pentru şomaj;
b. impozitul pe venitul microîntreprinderilor;
c. contribuţia la asigurările sociale şi impozitul pe venitul global;
d. accizele şi taxele vamale;
e. impozitul pe profit şi contribuţia la fondul de şomaj.

8. Capitalul social reprezintă:
a. aporturile de capital şi primele de capital;
b. parte a capitalurilor proprii;
c. parte a capitalurilor împrumutate;
d. rezerve şi rezerve din reevaluare;
e. aporturi de capital la datoriile comerciale.

9. Un agent economic îşi poate procura mijloacele economice prin următoarele căi:
a. subvenţii pentru investiţii în autoturisme;
b. finanţare proprie şi finanţare străină;
c. împrumuturi de la societăţi financiare;
d. împrumuturi de la persoane fizice;
e. finanţări externe.

10. Care dintre elementele de mai jos sunt imobilizări corporale:
a. clădiri;
b. terenuri;
c. obiecte de inventar;
d. mijloace de transport;
e. produse finite?

11. Care dintre elementele de mai jos nu fac parte din imobilizările necorporale:
a. capital social;
b. cheltuieli de constituire;
c. cheltuieli de cercetare-dezvoltare;
d. fond comercial;
e. programe informatice?

12. Care dintre următoarele structuri nu fac parte din pasiv:
a. capital social;
b. cheltuieli de constituire;
c. rezultatul exerciţiului;
d. rezerve;
e. subvenţii pentru investiţii?

III.

EVALUAREA PATRIMONIULUI ŞI CALCULAŢIA

3.1. Definirea şi importanţa evaluării patrimoniului

Economia determină un circuit continuu al producţiei, schimbului şi consumului de bunuri. Acest circuit este posibil astăzi cu ajutorul banilor. Înţelegerea acestui mecanism este esenţială pentru înţelegerea sistemului economic.

Se ştie că banii au apărut cu mult timp în urmă, dar pe parcurs au suferit o serie de transformări. Atâta timp cât omul a produs doar pentru a-şi acoperi necesarul zilnic şi pentru economia ce avea la bază trocul (marfă contra marfă), nu a fost nevoie de bani. Drumul către bani în forma lor actuală a început în momentul în care oamenii au căutat un bun pe care puteau să-l schimbe pentru orice alt bun. Pentru acest scop, cea mai potrivită marfă s-au dovedit a fi metalele preţioase, aurul, argintul. Aurul şi argintul erau indicate şi pentru faptul că nu erau perisabile.

În momentul în care li s-a dat forma de monedă, pasul spre sistemul monetar a fost făcut. Prin baterea de monedă cu simbolurile statului, statul a garantat puterea de plată a banilor şi a recunoscut banul ca mijloc de plată.

În prezent, noţiunea generică de *bani* sau *monedă* desemnează bancnotele, monedele metalice, precum şi alte instrumente recunoscute ca atare, având forme şi dimensiuni specifice (dolar – $, liră sterlină – £, euro – €, leu), diferite de la o ţară la alta şi acceptate de participanţii la viaţa economică.

Cea mai importantă funcţie a banilor este aceea de a folosi ca mijloc de plată pentru economie. Pe lângă aceasta, banii s-au folosit şi pentru ***măsurarea valorii bunurilor şi a serviciilor, precum şi ca unitate de calcul.*** Preţurile sunt exprimate în bani. Presupunând că banii îşi menţin valoarea, oamenii îi economisesc pentru a putea realiza anumite lucruri.

Evaluarea, ca procedeu al metodei contabilităţii, a apărut tocmai din nevoia de a exprima totalitatea componentelor patrimoniului şi a proceselor economice derulate de firmă într-o anumită perioadă, cu ajutorul banilor, indiferent de moneda folosită de fiecare stat.

EVALUAREA este acel procedeu al metodei contabilităţii cu ajutorul căruia se cuantifică şi se măsoară în expresie monetară (bănească) mărimea activelor,

capitalurilor şi datoriilor firmei, precum şi operaţiile economico-financiare şi rezultatele obţinute de firmă într-o anumită perioadă de timp.

Evaluarea, împreună cu celelalte procedee ale metodei contabilităţii, permite cunoaşterea în orice moment a obiectului contabilităţii. Toate procedeele metodei contabilităţii se bazează pe evaluarea patrimoniului şi se intersectează cu aceasta.

Efectuarea evaluării ca procedeu al metodei contabilităţii are în vedere trei componente: obiectul evaluării, etalonul monetar ca unitate de măsură şi preţul.

Obiectul evaluării îl constituie ansamblul structurilor patrimoniale, precum şi operaţiile economico-financiare derulate de firmă.

Etalonul monetar se identifică cu banii, în funcţia lor de unitate de măsură a valorii. Acesta este desemnat de semnul monetar propriu fiecărei ţări, la noi în ţară semnul monetar fiind ***leul nou*** (notat cu RON) echivalent cu 10.000 lei vechi.

Preţul rezultă în urma măsurării şi cuantificării obiectului evaluat în bani ca unitate de măsură a valorii. Cu ajutorul banului, valoarea elementelor patrimoniale se exprimă ca preţ.

3.2. Principiile evaluării

Evaluarea patrimoniului ca procedeu al metodei contabilităţii presupune respectarea unor reguli şi principii. Între acestea, cele mai importante sunt: principiul costului istoric, principiul stabilităţii unităţii monetare şi principiul prudenţei.

Principiul costului istoric impune ca elementele patrimoniale să fie evaluate la valoarea contabilă de intrare care rezultă din documentele justificative. Opţiunea pentru costul istoric, ca principiu al evaluării, se întemeiază pe faptul că acesta are o determinare obiectivă, el fiind consemnat în documente justificative care atestă intrarea elementului patrimonial evaluat în patrimoniul firmei.

Principiul stabilităţii unităţii monetare porneşte de la premisa că o economie este stabilă şi, în consecinţă, unitatea monetară are stabilitate. Chiar şi în condiţiile actuale din ţara noastră, când etalonul monetar are un caracter instabil, determinat de variaţia puterii de cumpărare a monedei, principiul stabilităţii unităţii monetare consideră că moneda, ca unitate de măsură a valorii, este stabilă.

Principiul prudenţei impune evaluarea cu precauţie a elementelor patrimoniale, astfel încât să se prevină supraevaluarea activelor şi a veniturilor şi subevaluarea pasivelor şi a cheltuielilor. Nerespectarea acestui principiu ar conduce la stabilirea nejustificată a unor rezultate financiare supradimensionate, fapt ce ar crea o imagine deformată asupra firmei şi ar genera obligaţii fiscale de natura impozitului pe profit şi a impozitului pe dividende mai mari.

3.3. Formele evaluării patrimoniului

Evaluarea ca procedeu al contabilităţii se desfăşoară atât în mod curent, pentru reflectarea în contabilitate a operaţiilor economico-financiare derulate de firmă, cât şi periodic, cu ocazia inventarierii patrimoniului sau cu ocazia întocmirii bilanţului contabil.

În raport cu momentul în care se desfăşoară, putem distinge următoarele forme ale evaluării:

3.3.1. Evaluarea la intrarea în patrimoniu a elementelor patrimoniale, bazată pe costul istoric. La data intrării în patrimoniu, elementele patrimoniale sunt evaluate la ***valoarea contabilă de intrare*** care, în funcţie de sursa de proveniență, este identificată cu:

a) costul de achiziţie – *pentru bunurile procurate cu titlu oneros* (achiziţionate de la diverşi furnizori); acesta este format din:

- Preţul negociat din factura furnizorului

(+) cheltuieli de transport-aprovizionare facturate de furnizor

(+) cheltuieli de manipulare, punere în funcţiune, probe şi încercări

(+) taxe nedeductibile

(–) reducerile comerciale primite de la furnizori sub formă de remize, rabaturi şi risturne

Exemplu: *S.C. CORA S.A. achiziţionează de la furnizor o instalaţie tehnologică în valoare de 150.000.000 lei, preţ negociat. Cheltuielile de transport facturate de furnizor sunt de 10.000.000 lei. Pentru punerea în funcţiune au fost necesare probe şi încercări efectuate de o firmă specializată, a cărei prestaţie a fost evaluată la 6.000.000 lei, conform facturii. Pentru că S.C. CORA S.A. a mai achiziţionat o instalaţie similară de la acelaşi furnizor, acesta a acordat o reducere comercială de 5% din preţul de achiziţie al instalaţiei. În aceste condiţii, instalaţia tehnologică va fi înregistrată în contabilitatea S.C. CORA S.A. la:*

Preţ negociat	150.000.000
+ cheltuieli de transport	10.000.000
+ cheltuieli cu probe şi încercări	6.000.000
– reducere comercială	7.500.000
= COST DE ACHIZIŢIE	**158.500.000**

b) costul de producţie – *pentru bunurile obţinute din producţia proprie*; acesta este format din:

- Costul de achiziţie al materiilor prime şi materialelor consumate

(+) costul manoperei (salariile personalului direct productiv)

(+) cota de cheltuieli indirecte de producţie repartizate raţional asupra produsului

(+) cheltuielile cu dobânzile la creditele bancare contractate pentru derularea procesului de producţie, aferente perioadei pentru care se calculează costul de producţie

c) valoarea de utilitate – *pentru bunurile intrate în patrimoniul firmei prin aport la capitalul social sau cu titlu gratuit (donaţii)*; această valoare este stabilită de evaluatori în funcţie de: preţul pieţei, starea şi amplasarea bunului şi utilitatea bunului pentru firmă.

Creanţele şi datoriile sunt evaluate la **valoarea nominală**, care este identificată cu suma de bani ce urmează a fi încasată sau plătită în schimbul lor.

Titlurile de valoare sub forma acţiunilor, obligaţiunilor şi alte titluri similare sunt evaluate la momentul intrării în patrimoniul firmei, la preţul de achiziţie; cheltuielile accesorii efectuate pentru achiziţionarea acestor titluri, sub forma comisioanelor de intermediere, sunt considerate cheltuieli de exploatare şi nu intră în valoarea titlurilor.

Lingourile de aur şi argint, monedele din metale preţioase, sunt evaluate la intrarea în patrimoniu, la preţul pieţei din ziua în care s-a derulat tranzacţia.

Cheltuielile şi veniturile sunt evaluate la valoarea corespondentă stabilită prin asociere cu activele şi pasivele transformate în cheltuieli şi venituri.

Cheltuielile sunt evaluate, după caz:

– ca o creştere a pasivului, în cazul cheltuielilor sub formă de datorii (servicii primite de la terţi, salarii);

– ca o diminuare a activului, în cazul cheltuielilor sub forma plăţilor sau consumurilor stocate (comisioane bancare, consum de materii prime, materiale, combustibil etc.).

Veniturile sunt evaluate, după caz:

– ca o creştere de activ, în cazul operaţiilor de vânzare (creşterea creanţelor asupra clienţilor, debitorilor diverşi etc.);

– ca o diminuare a pasivului, în cazul operaţiilor de regularizare (transformarea veniturilor înregistrate în avans în venituri curente, virarea la venituri a subvenţiilor pentru investiţii).

Bunurile intrate în patrimoniu, a căror valoare este exprimată în monedă străină, vor fi evaluate în lei la *cursul de schimb al zilei* când a avut loc intrarea.

3.3.2. Evaluarea la ieşirea din patrimoniu a ieşirilor din patrimoniu se poate realiza folosind una dintre metodele de mai jos:

a) **Metoda identificării specifice** porneşte de la ipoteza că fiecare articol ieşit este identificat prin data de intrare şi costul de achiziţie. Sistemul de depozitare permite o asemenea identificare.

b) **Metoda costului mediu ponderat (CMP)** presupune calculul unui preţ mediu al intrărilor la care vor fi evaluate toate ieşirile. Pentru calculul acestui cost reţinem următoarea formulă:

$$\mathbf{CMP} = \frac{\mathbf{QSI \times P + \Sigma(Qi \times P)}}{\mathbf{QSI + \Sigma Qi}},$$

QSI este cantitatea aflată în stoc iniţial;
Qi – cantitatea intrată;
P – preţul.

Exemplu: *În gestiunea de mărfuri a S.C. CORA S.A. au loc următoarele operaţii în cursul lunii februarie:*

DATA	EXPLICAŢIE	Q (buc)	P
01.02	Stoc iniţial	200	1.000
03.02	Intrare	250	1.100
05.02	Intrare	220	1.050
10.02	Ieşire	400	
15.02	Intrare	200	1.200
20.02	Ieşire	150	
21.02	Ieşire	100	

$$CMP = \frac{200\times1.000 + (250\times1.100 + 220\times1.050 + 200\times1.200)}{200 + 250 + 220 + 200} = 1087.35 \text{ lei/buc.}$$

Valoarea ieşirilor de mărfuri (E) se determină astfel:

$E = QE \times CMP = 650 \text{ buc} \times 1087.35 \text{ lei/buc} = 706.778 \text{ lei.}$

Metoda costului mediu ponderat se poate aplica în două variante:
– se calculează CMP o singură dată la sfârşitul lunii, ieşirile de stocuri fiind evaluate la acest cost;
– se calculează CMP după fiecare operaţie de intrare, folosindu-se acest cost la evaluarea ieşirilor ce vor avea loc ulterior.

c) **Metoda epuizării loturilor** se poate aplica în una dintre variantele:
– **Varianta primul intrat – primul ieşit** (*first in – first out*), cunoscută sub denumirea de **FIFO**, potrivit căreia activele ieşite din patrimoniu se evaluează la costul de achiziţie al primei intrări. Pe măsura epuizării lotului, stocurile ieşite se evaluează la costul de achiziţie al lotului următor, în ordine cronologică.

Fişa de calcul a ieşirilor – varianta FIFO

Data	Operaţie	Intrări			Ieşiri			Stoc final		
		Q	Preţ	Valoare	Q	Preţ	Valoare	Q	Preţ	Valoare
01.02	Stoc iniţial	200	1.000	200.000				200	1.000	200.000
03.02	Intrare	250	1.100	275.000				200 250	1.000 1.100	200.000 275.000
05.02	Intrare	220	1.050	231.000				200 250 220	1.000 1.100 1.050	200.000 275.000 231.000
15.02	Ieşire				**400** 200 200	 1.000 1.100	**420.000** 200.000 220.000	50 220	1.100 1.050	55.000 231.000
15.02	Intrare	200	1.200	240.000				50 220 200	1.100 1.050 1.200	55.000 231.000 240.000
20.02	Ieşire				**150** 50 100	 1.100 1.050	**160.000** 55.000 105.000	120 200	1.050 1.200	126.000 240.000
21.02	Ieşire				100	1.050	105.000	20 100	1.050 1.200	21.000 240.000
	TOTAL	**870**		**976.000**	**650**		**685.000**	**220**		**261.000**

– **Varianta ultimul intrat – primul ieşit** (*last in – first out*), cunoscută sub denumirea de **LIFO**, potrivit căreia activele ieşite din patrimoniu se evaluează la costul de achiziţie al ultimei intrări. Pe măsura epuizării lotului, stocurile ieşite se evaluează la costul de achiziţie al lotului anterior, în ordine invers cronologică.

Fişa de calcul a ieşirilor – varianta LIFO

Data	Operaţie	Intrări			Ieşiri			Stoc final		
		Q	Preţ	Valoare	Q	Preţ	Valoare	Q	Preţ	Valoare
01.02	Stoc iniţial	200	1.000	200.000				200	1.000	200.000
03.02	Intrare	250	1.100	275.000				200 250	1.000 1.100	200.000 275.000
05.02	Intrare	220	1.050	231.000				200 250 220	1.000 1.100 1.050	200.000 275.000 231.000
10.02	Ieşire				**400** 220 180	 1.050 1.100	**429.000** 231.000 198.000	200 70	1.000 1.100	200.000 77.000
15.02	Intrare	200	1.200	240.000				200 70 200	1.000 1.100 1.200	200.000 77.000 240.000
20.02	Ieşire				**150**	1.200	**180.000**	200 70 50	1.000 1.100 1.200	200.000 77.000 60.000
21.02	Ieşire				**100** 50 50	1.050 1.200 1.100	**105.000** 60.000 55.000	200 20	1.000 1.100	200.000 22.000
	TOTAL	**870**		**946.000**	**650**		**724.000**	**220**		**222.000**

– **Varianta următorul intrat – primul ieşit** (*next in – first out*), cunoscută sub denumirea **NIFO**, potrivit căreia ieşirile de stocuri sunt evaluate la valoarea de înlocuire bazată pe preţul ultimei facturi (eventual la preţul estimativ al următoarei facturi). De regulă, acest preţ este egal cu preţul pieţei sau costul de înlocuire.

d) Metoda preţului prestabilit, antecalculat pe baza preţurilor medii ale bunurilor respective din exerciţiile precedente, corectate cu indicele de variaţie a preţurilor. Diferenţele dintre preţul prestabilit şi costul efectiv de achiziţie se înregistrează, în faza de intrare, distinct în contabilitate. De asemenea, sunt reflectate şi diferenţele dintre preţul prestabilit al mărfurilor iniţiale din exerciţiul precedent şi preţul prestabilit al aceloraşi mărfuri antecalculat pentru exerciţiul curent.

3.3.3. Evaluarea la inventar se realizează cu ocazia inventarierii patrimoniului, cel puţin o dată pe an, atunci când se constată existenţa faptică a elementelor patrimoniale. Valoarea atribuită elementelor patrimoniale cu ocazia inventarierii poartă denumirea de valoare de inventar. Aceasta este o valoare actuală estimată în funcţie de preţul pieţei, starea şi amplasarea bunului, utilitatea bunului pentru firmă.

3.3.4. Evaluarea la bilanţ se realizează cu ocazia întocmirii bilanţului contabil şi are drept scop determinarea valorii nete contabile. Această valoare se determină prin compararea valorii contabile de intrare cu valoarea de inventar, reţinându-se valoarea cea mai mică în cazul activelor sau valoarea cea mai mare în cazul datoriilor.

3.3.5. Reevaluarea are drept scop actualizarea valorilor de intrare ale elementelor patrimoniale, ţinând cont de valoarea lor actuală. Această operaţiune de reevaluare se poate face numai în baza unor dispoziţii legale, emise de organele în drept. Pot face obiectul reevaluării elementele patrimoniale de activ de natura imobilizărilor corporale şi financiare.

Reevaluarea activelor constă în modificarea şi înlocuirea valorilor contabile de intrare vechi cu valoarea lor actuală sau curentă. Valoarea nouă stabilită în urma reevaluării poate fi o valoare contabilă veche, bazată pe costul istoric, înmulţită cu un indice de variaţie a preţurilor.

3.4. Calculaţia în contabilitate

Calculaţia este un procedeu cu o largă sferă de aplicare în contabilitate. Aceasta constă în utilizarea operaţiilor aritmetice pentru stabilirea unor indicatori,

preţuri şi coeficienţi, în vederea înregistrării în contabilitate a elementelor patrimoniale şi a operaţiilor economico-financiare derulate de firmă.

Calculaţia cuprinde toate formele de calcul, începând cu simplul calcul al datelor din documentele primare şi continuând cu calculul valorii elementelor patrimoniale cu ocazia inventarierii sau bilanţului.

În contabilitate, acest procedeu este aplicat cu precădere în domeniul calculaţiei costurilor de producţie.

Calculaţia costurilor, ca procedeu al metodei contabilităţii, reprezintă un ansamblu de operaţii matematice, corelate între ele, prin care se evaluează, se măsoară şi se cuantifică, în expresie monetară, cheltuielile, în scopul determinării costurilor pe categorii de produse şi servicii. Tot în cadrul calculaţiei costurilor, prin compararea preţurilor de vânzare cu costurile de producţie, se determină rezultatele (profitul sau pierderea), pe fiecare produs sau serviciu în parte.

Prin *costuri* înţelegem expresia bănească a raporturilor globale şi analitice dintre consumurile de resurse şi rezultatele obţinute sub formă de produse sau servicii.

Determinarea costurilor şi a rezultatelor analitice are la bază o serie de reguli şi principii, cum ar fi: principiul delimitării pe feluri de costuri, principiul delimitării în timp a costurilor, principiul delimitării pe locuri de costuri.

Pornind de la aceste principii, costurile se pot clasifica astfel:

a) după natura resurselor consumate:
- costul materiilor prime şi a materialelor consumate;
- costul serviciilor primite de la terţi;
- costul manoperei (salarii);
- amortizarea;
- impozite şi taxe;

b) după legătura cu purtătorul de costuri:
- costuri directe, care se pot identifica în mod direct în produsul sau serviciul obţinut, cum ar fi consumul de materii prime, materiale, salarii cuvenite muncitorilor direct productivi, consumul de energie pentru punerea în funcţiune a utilajelor etc.;
- costuri indirecte, care sunt comune mai multor produse şi servicii, fiind delimitate pe fiecare produs sau serviciu în parte, pe baza unor calcule intermediare, pe baza unor coeficienţi de repartizare; aceste costuri sunt reprezentate de: cheltuielile cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor, salariile personalului de conducere din secţii, consumul de energie electrică pentru iluminat, cheltuieli generale de administraţie, cheltuieli de desfacere;

c) după variaţia lor în raport cu volumul producţiei:
- costuri variabile – acele costuri care se modifică direct proporţional cu volumul de produse obţinute şi sunt identificate cu: costul materiilor prime

şi a materialelor directe, costul manoperei (salariile personalului direct productiv); cu cât volumul producţiei creşte cu atât cresc şi costurile variabile;
– costuri fixe – acele cheltuieli relativ constante în raport cu volumul producţiei, cum ar fi cheltuielile cu amortizarea activelor imobilizate, cheltuielile cu salariile personalului de conducere din secţii, cheltuielile generale de administraţie.

3.5. Exemple de calculaţii

3.5.1. Model de calculaţie a costului de producţie şi a rezultatelor pe produs

Societatea fabrică două produse, A şi B, despre care se cunosc următoarele informaţii:

Indicator	Produsul A	Produsul B	Cheltuieli indirecte de producţie (CIP)	Total
Materii prime	5.000.000	4.500.000	0	9.500.000
Materiale consumabile	500.000	500.000	500.000	1.500.000
Salarii	2.900.000	2.500.000	1.000.000	6.400.000
Amortizări	0	0	1.200.000	1.200.000
TOTAL	**8.400.000**	**7.500.000**	**2.700.000**	**18.600.000**
K_{CIP} = CIP/(cheltuieli cu salariile pe produs)		0,5		
Cota CIP repartizată raţional	1.450.000	1.250.000		
Cost de producţie total (CT)	**9.850.000**	**8.750.000**		
Cantitatea de produse fabricată (buc) (Q_f)	2.000	5.000		
Cost de producţie unitar (Cu) $Cu = CT/Q_f$	**4.925**	**1.750**		
Cantitatea vândută (buc) Q_v	1.800	4.600		
Preţ de vânzare (P)	7.500	2.500		
Cifra de afaceri (CA) $CA = Q_v \times P$	**13.500.000**	**11.500.000**		
Costul produselor vândute (C_v) $C_v = Q_v \times Cu$	**8.865.000**	**8.050.000**		
Profit din vânzări (P) $P = CA - C_v$	**4.735.000**	**3.450.000**		
Stoc final de produse (Q_r) $Q_f = Q_f - Q_v$	**200**	**400**		
Valoare stoc final $S_f = Q_f \times Cu$	**985.000**	**700.00**		

Notă: Cheltuielile indirecte de producţie se vor repartiza asupra celor două produse, proporţional cu costul manoperei pe produs:

Coeficientul de repartizare CIP = K_{CIP} = CIP / (Salarii A + Salarii B) =
= 2.700.000 / (2.900.000 + 2.500.000) = 0,5;

Cota CIP repartizată raţional = K_{CIP} × (cheltuieli cu salariile pe produs)

$CIP_A = 2.900.000 \times 0,5 = 1.450.000$ lei;

$CIP_B = 2.500.000 \times 0,5 = 1.250.000$ lei.

şi a materialelor directe, costul manoperei (salariile personalului direct productiv); cu cât volumul producţiei creşte cu atât cresc şi costurile variabile;
– costuri fixe – acele cheltuieli relativ constante în raport cu volumul producţiei, cum ar fi cheltuielile cu amortizarea activelor imobilizate, cheltuielile cu salariile personalului de conducere din secţii, cheltuielile generale de administraţie.

3.5. Exemple de calculaţii

3.5.1. Model de calculaţie a costului de producţie şi a rezultatelor pe produs

Societatea fabrică două produse, A şi B, despre care se cunosc următoarele informaţii:

Indicator	Produsul A	Produsul B	Cheltuieli indirecte de producţie (CIP)	Total
Materii prime	5.000.000	4.500.000	0	9.500.000
Materiale consumabile	500.000	500.000	500.000	1.500.000
Salarii	2.900.000	2.500.000	1.000.000	6.400.000
Amortizări	0	0	1.200.000	1.200.000
TOTAL	**8.400.000**	**7.500.000**	**2.700.000**	**18.600.000**
K_{CIP} = CIP/(cheltuieli cu salariile pe produs)	0,5			
Cota CIP repartizată raţional	1.450.000	1.250.000		
Cost de producţie total (CT)	**9.850.000**	**8.750.000**		
Cantitatea de produse fabricată (buc) (Q_f)	2.000	5.000		
Cost de producţie unitar (Cu) $Cu = CT/Q_f$	**4.925**	**1.750**		
Cantitatea vândută (buc) Q_v	1.800	4.600		
Preţ de vânzare (P)	7.500	2.500		
Cifra de afaceri (CA) $CA = Q_v \times P$	**13.500.000**	**11.500.000**		
Costul produselor vândute (C_v) $C_v = Q_v \times Cu$	**8.865.000**	**8.050.000**		
Profit din vânzări (P) $P = CA - C_v$	**4.735.000**	**3.450.000**		
Stoc final de produse (Q_r) $Q_r = Q_f - Q_v$	**200**	**400**		
Valoare stoc final $S_r = Q_r \times Cu$	**985.000**	**700.00**		

Notă: Cheltuielile indirecte de producţie se vor repartiza asupra celor două produse, proporţional cu costul manoperei pe produs:

Coeficientul de repartizare CIP = K_{CIP} = CIP / (Salarii A + Salarii B) =
= 2.700.000 / (2.900.000 + 2.500.000) = 0,5;

Cota CIP repartizată raţional = K_{CIP} × (cheltuieli cu salariile pe produs)

$CIP_A = 2.900.000 \times 0,5 = 1.450.000$ lei;

$CIP_B = 2.500.000 \times 0,5 = 1.250.000$ lei.

3.5.2. Model de calculaţie a valorii contabile de intrare pentru bunurile importate

Pentru evaluarea la intrare a bunurilor achiziţionate din import se foloseşte **valoarea în vamă**. Această valoare se exprimă în lei, la cursul din ziua în care s-a întocmit declaraţia vamală, şi este formată din:

- preţul din factura furnizorului extern

(+) cheltuieli de transport pe parcurs extern

(+) cheltuieli de asigurare pe timpul transportului

(+) taxe vamale

(+) comision vamal

(=) **VALOAREA ÎN VAMĂ**

Exemplu: S.C. CORA S.A. achiziţionează din import mărfuri în valoare de 5.000 $, cheltuieli de transport pe parcurs extern 400 $, taxă vamală 10%, comision vamal 0,5%. Cursul de schimb la data întocmirii declaraţiei vamale este de 33.000 lei/$.

Preţul din factura furnizorului extern	5.000 $ × 33.000 lei/$	165.000.000 lei
Cheltuielile de transport pe parcurs extern	400 $ × 33.000 lei/$	13.200.000 lei
VALOARE EXTERNĂ		178.200.000 lei
Taxe vamale	178.200:000 × 10%	17.820.000 lei
Comision vamal	178.200.000 × 0,5%	981.000 lei
VALOARE ÎN VAMĂ		**196.911.000 lei**

3.5.3. Calculaţia preţurilor şi tarifelor

Preţul, ca unitate de măsură a valorii, desemnează numărul de unităţi monetare necesare pentru a vinde sau a cumpăra un bun sau un serviciu pe piaţă la un moment dat. În cazul serviciilor prestate, preţul este cunoscut sub denumirea de tarif.

În raport cu destinaţia produselor şi serviciilor, distingem următoarele categorii de preţuri:

- ***Preţul producătorului vânzător*** este un preţ calculat pe baza costurilor de producţie şi a unei rate a profitului considerate normală. Acest preţ este propus cumpărătorului spre a fi acceptat. Ca modalitate de calcul reţinem:

• costul materiilor prime şi a materialelor directe

(+) costul manoperei

(+) alte costuri directe

(+) cheltuieli indirecte de producţie repartizate raţional

(+) costuri de desfacere

(=) COSTUL COMPLET COMERCIAL

(+) Cota de profit (Costul complet × Rata profitului /100)

(=) **PREŢUL DE VÂNZARE AL PRODUCĂTORULUI (fără T.V.A.)**

(+) Taxa pe valoarea adăugată (T.V.A. = Preţ de vânzare al producătorului × % T.V.A.)

(=) **PREŢUL DE VÂNZARE AL PRODUCĂTORULUI CU T.V.A.**

• ***Preţul de livrare*** este preţul la care circulă mărfurile pe canalele de distribuţie, între vânzător şi cumpărător. Preţul de vânzare al producătorului devine un preţ de livrare şi este format din:

• Preţul de vânzare al producătorului cu T.V.A.	
(+) Accize sau alte impozite pe circulaţia mărfurilor (stabilite procentual sau în cote fixe)	
(=) PREŢ DE LIVRARE CU ACCIZE	
(+) T.V.A.	
(=) PREŢ DE LIVRARE CU T.V.A.	

Exemplu: S.C. CORA S.A. achiziţionează din import mărfuri (cosmetice) în valoare de 10.000 $, cheltuieli de transport pe parcurs extern 500 $, taxă vamală 10%, comision vamal 0,5%. Cursul de schimb la data întocmirii declaraţiei vamale este de 34.000 lei/$. Accizele practicate pentru produsele cosmetice 20%, T.V.A. 19%.

Preţul din factura furnizorului extern	10.000 $ × 34.000 lei/$	340.000.000 lei
Cheltuielile de transport pe parcurs extern	500$ × 34.000 lei/%	17.000.000 lei
VALOARE EXTERNĂ		**357.000.000 lei**
Taxe vamale	357.000.000 lei × 10%	35.700.000 lei
Comision vamal	357.000.000 lei × 0,5%	1.785.000 lei
VALOARE ÎN VAMĂ		**394.485.000 lei**
Accize	394.485.000 lei × 20%	78.897.000 lei
PREŢ DE LIVRARE CU ACCIZE		**473.382.000 lei**
T.V.A.	473.382.000 lei × 19%	89.942.580 lei
PREŢ DE LIVRARE CU T.V.A.		**563.324.580 lei**

• ***Preţul de vânzare cu ridicata*** este preţul la care sunt vândute mărfurile în unităţile de desfacere angro (depozite de desfacere). Acest preţ este format din costul de achiziţie al mărfurilor, la care se adăugă marja comercială brută a vânzătorului.

Marja comercială este cota de câştig pe care o adaugă vânzătorul la costul de achiziţie, cotă care-i permite acestuia să-şi recupereze cheltuielile efectuate pentru desfacerea mărfurilor.

Preţ de vânzare cu ridicata	=	**Cost de achiziţie**	+	**Marjă comercială**

Exemplu: O societate comercială achiziţionează mărfuri în valoare de 15.000.000 lei, cheltuieli de transport incluse în factură 3.500.000 lei, reducere comercială sub formă de rabat 3%. Societatea practică o marjă comercială de 25%.

Preţ negociat din factura furnizorului	15.000.000 lei
(+) cheltuieli de transport	3.500.000 lei
(–) reducere comercială	450.000 lei
Cost de achiziţie	**18.050.000 lei**
Marjă comercială (cost de achiziţie × 25%)	4.512.500 lei
Preţ de vânzare cu ridicata	**22.562.500 lei**

• ***Preţul de vânzare cu amănuntul*** este preţul la care sunt vândute mărfurile în magazinele de desfacere în detaliu, către populaţie. Spre deosebire de preţul de vânzare cu ridicata, preţul de vânzare cu amănuntul cuprinde şi T.V.A. Calculul acestui preţ se întemeiază pe următoarele relaţii:

Preţ de vânzare cu amănuntul	=	**Cost de achiziţie**	+	**Adaos comercial**	+	**T.V.A.**
Adaos comercial	=	**Cost de achiziţie**	×	**Cota de adaos (%)**		
T.V.A.	=	**(Cost de achiziţie**	+	**Adaos comercial)**	×	**19%**

Exemplu: O societate comercială achiziţionează mărfuri în valoare de 20.000.000 lei, cheltuieli de transport incluse în factură 2.000.000 lei, reducere comercială sub formă de remiză 10%. Societatea practică un adaos comercial de 30% şi ţine evidenţa mărfurilor la preţul de vânzare cu amănuntul.

Preţ negociat din factura furnizorului	20.000.000 lei
(+) cheltuieli de transport	2.000.000 lei
(–) reducere comercială	2.000.000 lei
Cost de achiziţie	**20.000.000 lei**
Adaos comercial (cost de achiziţie × 30%)	6.000.000 lei
T.V.A.	4.940.000 lei
Preţ de vânzare cu amănuntul	**30.940.000 lei**

3.5.4. Calculaţia obligaţiilor fiscale

Obligaţiile fiscale reprezintă totalitatea impozitelor şi taxelor datorate de o entitate patrimonială la bugetul de stat. Ele se pot grupa în două mari categorii:

– *impozite directe,* cum ar fi impozitul pe profit, impozitul pe venitul microîntreprinderilor, impozitul pe salarii, impozitul pe dividende etc.;
– *impozite indirecte,* cum ar fi taxa pe valoarea adăugată, accizele, taxele vamale etc.

Pentru stabilirea corectă a obligaţiilor fiscale ce revin agentului economic este necesar să cunoaştem următoarele elemente care stau la baza calculului acestora:

a) ***obiectul impunerii*** este structura fiscală ce stă la baza stabilirii impozitului sau taxei şi acesta poate fi: profitul, venitul, preţul sau tariful;

b) ***baza de calcul*** reprezintă mărimea valorică a obiectului impunerii, respectiv, valoarea profitului impozabil, valoarea venitului realizat, valoarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate;

c) ***cota de impozitare*** este cuantumul impozitului sau taxei care se aplică la baza de calcul pentru a se stabili suma de plată; poate fi fixă sau procentuală;

d) ***facilităţile fiscale acordate (înlesniri)*** la plată sunt reglementate prin actele normative în vigoare şi apar sub formă de scutiri, reduceri, bonificaţii, amânări, eşalonări;

e) ***sancţiunile*** se aplică în cazul nerespectării normelor legale în vigoare, cu privire la modul de stabilire a obligaţiilor fiscale ce revin agentului economic; acestea apar sub forma majorărilor şi penalităţilor pentru întârziere sau a amenzilor contravenţionale.

Obligaţie fiscală	Obiectul impunerii	Baza de calcul	Cota
Impozitul pe profit	Profitul	Profitul impozabil	16%
Impozitul pe salarii	Veniturile din salarii	Salariul impozabil	16%
Impozitul pe dividende	Dividendele repartizate	Valoarea dividendelor	10%
Impozitul pe venitul microîntreprinderilor	Veniturile realizate de microîntreprinderi	Valoarea veniturilor realizate de microîntreprinderi	3%
Taxa pe valoarea adăugată	Valoarea adăugată de agentul economic	Preţul de livrare al bunurilor sau tariful serviciilor prestate	19% sau 9%

Să recapitulăm!

Evaluarea este acel procedeu al metodei contabilităţii cu ajutorul căruia se cuantifică şi se măsoară în expresie monetară (bănească) mărimea activelor capitalurilor şi datoriilor firmei.

Obiectul evaluării îl constituie ansamblul structurilor patrimoniale, precum şi operaţiile economico-financiare derulate de firmă.

Principiile evaluării sunt: principiul costului istoric; principiul stabilităţii unităţii monetare; principiul prudenţei.

Formele evaluării sunt: evaluare la intrare; evaluare la ieşire; evaluare la inventar; evaluare la bilanţ; reevaluarea.

Calculaţia este un procedeu al metodei contabilităţii cu o sferă largă de aplicare, utilizat pentru calculul costurilor, al preţurilor şi al tarifelor.

DICŢIONAR

- **Calculaţia costurilor** – ansamblu de operaţii matematice, corelate între ele, prin care se evaluează, se măsoară şi se cuantifică, în expresie monetară, cheltuielile, în scopul determinării costurilor pe categorii de produse şi servicii.
- **Costuri directe** – acele costuri care se pot identifica în mod direct în produsul sau serviciul obţinut, cum ar fi consumul de materii prime şi de materiale, salariile cuvenite muncitorilor direct productivi, consumul de energie pentru punerea în funcţiune a utilajelor etc.
- **Costuri indirecte** – acele costuri care sunt comune mai multor produse şi servicii, fiind delimitate pe fiecare produs sau serviciu în parte pe baza unor calcule intermediare, pe baza unor coeficienţi de repartizare; aceste costuri sunt reprezentate de: cheltuielile cu întreţinerea şi cu funcţionarea utilajelor, salariile personalului de conducere din secţii, consumul de energie electrică pentru iluminat, cheltuielile generale de administraţie, cheltuielile de desfacere.

- **Costuri fixe** – acele cheltuieli relativ constante în raport cu volumul producţiei, cum ar fi cheltuielile cu amortizarea activelor imobilizate, cheltuielile cu salariile personalului de conducere din secţii, cheltuielile generale de administraţie.
- **Costuri variabile** – acele costuri care se modifică direct proporţional cu volumul de produse obţinute: costul materiilor prime şi al materialelor directe, costul manoperei (salariile personalului direct productiv); cu cât volumul producţiei creşte, cu atât cresc şi costurile variabile.
- **Evaluare** – procedeu al metodei contabilităţii cu ajutorul căruia se cuantifică şi se măsoară în expresia monetară (bănească) mărimea activelor, capitalurilor şi datoriilor firmei, precum şi operaţiile economico-financiare şi rezultatele obţinute de firmă într-o anumită perioadă de timp.
- **Reevaluare** – calcul care are drept scop actualizarea valorilor de intrare ale elementelor patrimoniale în vederea asigurării unei imagini reale şi corecte asupra situaţiei patrimoniului.
- **Valoare de inventar** – valoarea atribuită elementelor patrimoniale cu ocazia inventarierii.
- **Valoare de utilitate** – valoarea folosită pentru evaluarea la intrarea în patrimoniu a bunurilor procurate cu titlu gratuit (donaţii) sau primite ca aport la capitalul firmei.

ŞTIAŢI CĂ...

- prima lucrare de contabilitate a apărut în anul 1494 la Veneţia sub semnătura lui Luca Paciolli? Potrivit acestei lucrări, contabilitatea se ocupa de „calculul şi evidenţa averii negustorilor şi de afacerile mari şi mărunte ale acestora".
- înaintea etalonului monetar, se foloseau pentru evaluare alte etaloane naturale, cum ar fi: metale preţioase, piei de animale etc.?

Verificăm ce am învăţat!

1. Definiţi evaluarea patrimoniului.
2. Enumeraţi principiile evaluării patrimoniului.
3. Precizaţi etaloanele folosite pentru evaluarea la intrare a elementelor patrimoniale.
4. Enumeraţi metodele de evaluare la ieşirea din patrimoniu a elementelor patrimoniale de natura activelor.
5. Definiţi calculaţia costurilor.
6. Enumeraţi categoriile de preţuri folosite în calculaţie.

Probleme

1. Calculaţi costul de achiziţie pentru un utilaj, cunoscând următoarele informaţii: preţ negociat 175.000.000 lei, cheltuieli cu manipularea 12.000.000 lei, cheltuieli cu punerea în funcţiune 13.000.000 lei, T.V.A. 19%.

2. Determinaţi valoarea consumului de materii prime în luna aprilie, cunoscând: stocul iniţial 500 kg × 2.000 lei; 03.04 intrare 1.200 kg × 2.500 lei; 06.04 consum

850 kg; 10.04 intrare 750 kg × 1.500 lei; 15.04 consum 600 kg; 20.04 intrare 500 kg × 1.300 lei; 25.04 consum 1.200 kg, folosind pe rând metodele: CMP, FIFO şi LIFO.

3. Determinaţi valoarea contabilă de intrare pentru un lot de marfă achiziţionat din import, la preţul de 6.000 $, cheltuieli de transport pe parcurs extern 500 $, asigurare pe timpul transportului 1% din valoarea facturii externe, taxe vamale 15%, comision vamal 0,5%. Cursul de schimb la data întocmirii declaraţiei vamale este de 32.000 lei/$.

Test grilă

1. Principiile care stau la baza evaluării patrimoniului sunt:

a. principiul costului istoric, principiul prudenţei, principiul permanenţei metodelor;
b. principiul costului istoric, principiul stabilităţii unităţii monetare, principiul independenţei exerciţiilor;
c. principiul costului istoric, principiul prudenţei, principiul stabilităţii unităţii monetare;
d. principiul prudenţei, principiul stabilităţii unităţii monetare.

2. Costul istoric pentru bunurile primite sub forma aportului în natură la capitalul social sunt identificate cu:

a. costul de achiziţie;
b. valoarea nominală;
c. preţul pieţei;
d. valoarea de utilitate.

3. Se achiziţionează din import un utilaj în valoare de 1000 $, cheltuieli de transport 200 $, taxe vamale 15%, comision vamal 0,5%, T.V.A. achitată în vamă 19%, cursul de schimb 1 $ = 30.000 lei. Care este valoarea contabilă de intrare a utilajului?

a. 30.000.000 lei;
b. 36.000.000 lei;
c. 41.580.000 lei;
d. 49.480.200 lei.

4. Indicaţi care este costul de achiziţie al mărfurilor vândute în condiţiile utilizării metodei FIFO, cunoscând că: stocul iniţial 100 buc. × 5.000 lei, 01.03 intrare 500 buc. × 6.000 lei, 05.03 intrare 400 buc. × 7.000 lei, 31.03 ieşire 850 buc.

a. 5.250.000 lei;
b. 5.500.000 lei;
c. 4.250.000 lei;
d. 5.950.000 lei.

5. Indicaţi suma reprezentând adaosul comercial aferent mărfurilor vândute, ştiind că valoarea mărfurilor vândute este de 42.840.000 lei, inclusiv TVA 19%, iar firma practică o cotă unică de adaos de 20%.

a. 6.000.000 lei;
b. 8.568.000 lei;
c. 30.000.000 lei;
d. 6.840.000 lei.

6. Valoarea contabilă de intrare a mijloacelor fixe primite cu titlu gratuit este identificată cu:

a. costul de achiziţie;
b. costul de producţie;
c. valoarea de utilitate;
d. valoarea actuală.

IV.

BILANŢUL ŞI DUBLA REPREZENTARE

4.1. Importanţa şi structura bilanţului

Una dintre trăsăturile esenţiale ale metodei contabilităţii o reprezintă dubla reprezentare. Necesitatea dublei reprezentări decurge din existenţa economiei bazate pe producţia de mărfuri, a organizării pe principiile pieţei. Totodată, ea este principiul potrivit căruia patrimoniul se reflectă pe cele două structuri importante: pe de o parte bunurile economice care exprimă valoarea de utilitate şi, pe de altă parte, sursele de finanţare, care exprimă modul de procurare a bunurilor economice.

În capitolele anterioare s-a prezentat pe larg patrimoniul şi modul de reflectare a acestuia în contabilitate, prin prisma structurilor patrimoniale de activ şi de pasiv. De fapt, este vorba despre aceeaşi entitate – patrimoniul privit ca un tot unitar – dar care se reflectă în contabilitate dintr-un dublu unghi de vedere.

Într-o formă sintetică, dubla reprezentare poate fi redată de relaţia:

Bunuri economice (utilizări) = Surse de finanţare (resurse),

unde semnul de egalitate pune în evidenţă tocmai dubla perspectivă, dubla reprezentare.

Putem spune că bilanţul contabil constituie o reprezentare a utilizărilor şi a resurselor unităţii patrimoniale, ceea ce se realizează prin intermediul termenilor de activ, respectiv pasiv, de unde şi relaţia permanentă:

Activ = Pasiv.

Potrivit Legii contabilităţii şi Reglementărilor Contabile armonizate cu Directiva a IV-a a CEE şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate, **bilanţul** este documentul contabil oficial al unităţii patrimoniale, care trebuie să dea o imagine fidelă, clară şi completă a patrimoniului, a situaţiei financiare şi a rezultatelor obţinute. El cuprinde toate elementele de activ şi de pasiv grupate după destinaţie şi lichiditate, respectiv natură, provenienţă şi exigibilitate.

Indicatorii bilanţieri prin care se realizează gruparea, sistematizarea şi sintetizarea elementelor patrimoniale poartă denumirea de *posturi bilanţiere*. Fiecare gen de active şi de pasive se regăseşte în bilanţ ca un post bilanţier.

Modelul de principiu al bilanţului contabil poate fi prezentat astfel:

ACTIV (UTILIZĂRI)	PASIV (RESURSE)
Expresia bănească a bunurilor economice Pierderi	Expresia bănească a surselor de finanţare a bunurilor economice Profit
Total activ	Total pasiv

Între activul şi pasivul bilanţului se stabileşte un raport de echivalenţă, cunoscut sub denumirea de *echilibru bilanţier*.

Acest echilibru se explică prin faptul că fiecare element patrimonial prezentat în activul bilanţului are drept corespondent unul sau mai multe surse de finanţare reflectate în pasivul bilanţului.

Structura bilanţului contabil, potrivit reglementărilor, în vigoare este:

A. Active imobilizate:
- I. Imobilizări necorporale
- II. Imobilizări corporale
- III. Imobilizări financiare

B. Active circulante:
- I. Stocuri
- II. Creanţe
  (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat.)
- III. Investiţii financiare pe termen scurt
- IV. Casa şi conturi la bănci

C. Cheltuieli în avans

D. Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă de până la un an

E. Active circulante nete, respectiv datorii curente nete

F. Total active minus datorii curente

G. Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an

H. Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

I. Venituri în avans

J. Capital şi rezerve
- I. Capital subscris
  (prezentându-se separat capitalul vărsat şi cel nevărsat)
- II. Prime de capital
- III. Rezerve din reevaluare
- IV. Rezerve
- V. Rezultatul reportat
- VI. Rezultatul exerciţiului financiar

Schema de bilanţ sub formă de listă dă expresie relaţiei:

ACTIV – DATORII = CAPITAL PROPRIU

Din considerente didactice şi pentru o înţelegere facilă a noţiunilor, vom utiliza modelul tabelar al bilanţului contabil.

Fiind unul dintre instrumentele principale şi caracteristice ale metodei contabilităţii şi având un rol deosebit în cadrul sistemului informaţional, bilanţul contabil are mai multe funcţii.

a) *Funcţia de generalizare* – prin bilanţ informaţiile din contabilitate sunt reflectate grupat şi sistematizat în funcţie de natura lor, obţinându-se astfel indicatori sintetici care centralizează şi generalizează întreaga masă a informaţiilor ce au intrat în sistemul contabil. Astfel, bilanţul preia datele din conturi, le grupează, le sistematizează şi le prezintă sub forma indicatorilor sintetici ce caracterizează activitatea economico-financiară a întreprinderii.

b) *Funcţia de informare* – bilanţul furnizează informaţiile referitoare la bunurile economice, sursele şi procesele economice, atât pentru conducerea întreprinderii, în vederea luării deciziilor viitoare, cât şi pentru terţi (clienţi, furnizori, unităţi bancare etc.). Datorită caracterului lor sintetic, generalizator, informaţiile din bilanţ permit o privire de ansamblu asupra situaţiei la un moment dat a întreprinderii, a modului de gestionare economică. Pentru ca această funcţie să fie îndeplinită, informaţiile trebuie să fie reale, exacte, comparabile în timp şi spaţiu, legale (în conformitate cu reglementările legale).

c) *Funcţia de analiză* este o continuare şi în acelaşi timp o adâncire a funcţiei de informare. Ea constă în verificarea corelaţiilor dintre informaţii şi este utilă în procesul managerial al întreprinderii.

BILANŢUL CONTABIL reprezintă documentul contabil de sinteză care evidenţiază în expresie bănească relaţiile de echilibru dintre bunurile economice şi sursele lor de finanţare, precum şi rezultatul obţinut ca urmare a activităţii desfăşurate.

4.2. Variaţia posturilor bilanţiere

Orice ciclu economic presupune transformări succesive ale mijloacelor economice, acestea trecând dintr-o stare în alta (*Exemplu:* materiile prime şi materialele se transformă, în urma prelucrării, în producţie în curs de execuţie, apoi în produse finite; produsele finite sunt vândute şi se transformă în mijloace băneşti sau în drepturi de creanţă asupra clienţilor etc.).

Fiecare operaţie economică şi financiară, oricât de neînsemnată ar fi ea, produce anumite schimbări în situaţia patrimoniului, reflectată static de bilanţ. Ca exemple de *operaţii economice şi financiare care au loc în activitatea unităţii patrimoniale* pot fi enumerate: aprovizionarea cu materii prime de la furnizori; darea în consum a materiilor prime, materialelor consumabile, obiectelor de inventar; plata salariilor cuvenite angajaţilor; obţinerea de produse finite din procesul de producţie; livrarea produselor finite; încasarea contravalorii produselor vândute la clienţi etc.

Asemenea operaţii economice şi financiare produc continuu modificări în volumul şi structura elementelor patrimoniale ale întreprinderii, modificând mărimea posturilor de bilanţ corespunzătoare elementelor respective.

Modificările se prezintă sub formă de creşteri sau micşorări, dar în permanenţă se menţine egalitatea bilanţieră:

TOTAL ACTIV = TOTAL PASIV.

Schematic, modificările bilanţiere se încadrează în una dintre cele patru ecuaţii:

ACTIV = PASIV	**Modificările bilanţului**
Modificări de structură	
A + x – x = P	Mărirea şi micşorarea concomitentă a două posturi numai din ACTIVUL bilanţului.
A = P + x – x	Mărirea şi micşorarea concomitentă a două posturi numai din PASIVUL bilanţului.
Modificări de volum	
A + x = P + x	Creşterea volumului patrimoniului; mărirea concomitentă a unui post din ACTIVUL bilanţului şi a altuia din PASIVUL bilanţului.
A- x = P - x	Scăderea volumului patrimoniului; scăderea concomitentă a unui post din ACTIVUL şi a altuia din PASIVUL bilanţului.

Pentru a demonstra tipurile de modificări privind activul şi pasivul unităţii patrimoniale vom porni de la un bilanţ simplificat, cu un număr redus de posturi, întocmit cu următoarele date ipotetice:

Posturi de activ	**Suma**	**Posturi de pasiv**	**Suma**
Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru	900.000.000	Furnizori	400.000.000
Materii prime	200.000.000	Credite bancare	50.000.000
Produse finite	300.000.000	Capital social	950.000.000
Clienţi	100.000.000	Rezerve	500.000.000
Disponibil la bancă	400.000.000		
TOTAL ACTIV	**1.900.000.000**	**TOTAL PASIV**	**1.900.000.000**

Se constată că totalul activului este egal cu totalul pasivului, adică se respectă ecuaţia dublei reprezentări a patrimoniului (A = P).

Presupunem că, în perioada de gestiune care urmează după întocmirea bilanţului iniţial au loc următoarele operaţii economice şi financiare:

I. *Se încasează de la clienţi, prin contul de disponibil al întreprinderii de la bancă, suma de 100.000.000 lei.*

În urma acestei operaţii se produce o creştere în activul bilanţului la postul „Disponibil la bancă" cu suma de 100.000.000 lei şi anume de la 400.000.000 lei la 500.000.000 lei, reprezentând creşterea disponibilităţilor în contul de la bancă şi concomitent şi, cu aceeaşi sumă, o micşorare tot în activul bilanţului, la postul „Clienţi" şi anume, de la 100.000.000 1ei la 0 lei, care reprezintă micşorarea dreptului de creanţă al unităţii asupra clienţilor.

Ecuaţia bilanţieră specifică este: **A – x + x = P.**

Bilanţul întocmit după efectuarea şi înregistrarea acestei operaţii economice se prezintă astfel:

Posturi de activ	Modificări	Suma	Posturi de pasiv	Suma
Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru	0	1.000.000.000	Furnizori	400.000.000
Materii prime	0	100.000.000	Credite bancare	50.000.000
Produse finite	0	300.000.000	Capital social	950.000.000
Clienţi	100.000.000 – 100.000.000	0	Rezerve	500.000.000
Disponibil la bancă	400.000.000 + 100.000.000	500.000.000		
TOTAL ACTIV		**1.900.000.000**	**TOTAL PASIV**	**1.900.000.000**

II. *Se înregistrează majorarea capitalului întreprinderii cu 50.000.000 lei pe seama rezervelor existente.*

În urma acestei operaţii economice se produce o creştere în pasivul bilanţului la postul „Capital social" cu suma de 50.000.000 lei şi anume, de la 950.000.000 lei la 1.000.000.000 lei, reprezentând creşterea capitalului social şi, concomitent şi cu aceeaşi sumă, a avut loc o scădere la postul „Rezerve" de la 500.000.0000 lei la 450.000.000 lei, care reprezintă diminuarea rezervelor.

Ecuaţia bilanţieră specifică este: **A = P – x + x.**

Bilanţul întocmit după efectuarea şi înregistrarea acestei operaţii se prezintă astfel:

Posturi de activ	Modificări	Suma	Posturi de pasiv	Modificări	Suma
Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru	0	1.000.000.000	Furnizori	0	400.000.000
Materii prime	0	100.000.000	Credite bancare	0	50.000.000
Produse finite	0	300.000.000	Capital social	950.000.000 + 50.000.000	1.000.000.000
Clienţi	0	0	Rezerve	500.000.000 – 50.000.000	450.000.000
Disponibil la bancă	0	500.000.000			
TOTAL ACTIV		**1.900.000.000**	**TOTAL PASIV**		**1.900.000.000**

III. *Se contractează un credit bancar pe termen scurt în sumă de 100.000.000 lei.*

În urma acestei operaţii se produce o creştere în activul bilanţului la postul „Disponibil în bancă“ cu 100.000.000 lei, şi anume de la 500.000.000 lei la 600.000.000 lei, reprezentând creşterea disponibilităţilor din contul întreprinderii la bancă şi, concomitent şi cu aceeaşi sumă, o creştere în pasivul bilanţului la postul „Credite bancare pe termen scurt“, şi anume de la 50.000.000 la 150.000.000 lei, reprezentând creşterea obligaţiei faţă de bancă de a restitui creditul primit.

Ecuaţia bilanţieră specifică este: **A + x = P + x.**

Bilanţul întocmit după operaţia **III** se prezintă astfel:

Posturi de activ	Modificări	Suma	Posturi de pasiv	Modificări	Suma
Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru	0	1.000.000.000	Furnizori	0	400.000.000
Materii prime	0	100.000.000	Credite bancare	50.000.000 + 100.000.000	150.000.000
Produse finite	0	300.000.000	Capital social	0	950.000.000
			Rezerve		500.000.000
Disponibil la bancă	500.000.000 + 100.000.000	600.000.000			
TOTAL ACTIV		**2.000.000.000**	**TOTAL PASIV**		**2.000.000.000**

IV. *Se plăteşte din disponibilul existent în contul de la bancă o obligaţie faţă de furnizori în sumă de 300.000.000.*

În urma acestei operaţii se produce o micşorare în activul bilanţului la postul „Disponibil la bancă“ cu suma de 300.000.000 lei, şi anume de la 600.000.000 lei la 300.000.000 lei, reprezentând micşorarea disponibilităţilor băneşti de la bancă şi, concomitent şi cu aceeaşi sumă, o micşorare în pasivul bilanţului la postul „Furnizori“, şi anume de la 400.000.000 lei la 100.000.000 lei, reprezentând scăderea obligaţiei întreprinderii faţă de furnizori.

Ecuaţia bilanţieră specifică este: **A + x = P + x.**

Bilanţul întocmit după operaţia **IV** se prezintă astfel:

Posturi de activ	Modificări	Suma	Posturi de pasiv	Modificări	Suma
Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru	0	1.000.000.000	Furnizori	400.000.000 – 300.000.000	100.000.000
Materii prime	0	100.000.000	Credite bancare	0	150.000.000
Produse finite	0	300.000.000	Capital social	0	950.000.000
			Rezerve	0	500.000.000
Disponibil la bancă	600.000.000 – 300.000.000	300.000.000			
TOTAL ACTIV		**1.700.000.000**	**TOTAL PASIV**		**1.700.000.000**

Cele patru tipuri de modificări au fost exemplificate prin utilizarea unor exemple de operaţii economico-financiare simple din punctul de vedere al conţinutului, operaţii care au afectat simultan câte două posturi bilanţiere. În practică, există operaţii complexe, ce afectează simultan mai multe posturi de bilanţ.

Pornind de la ecuaţia dublei reprezentări, care are în vedere structura pasivului, respectiv capitalul propriu şi datoriile, în locul ecuaţiei **A = P** se poate scrie **A = C + D**, iar cele patru tipuri generale de modificări bilanţiere prezentate anterior se pot combina, rezultând nouă variante:

1) Creşterea unui element de activ şi scăderea altui element de activ: **A+x–x = C+D.**
2) Creşterea şi micşorarea capitalurilor proprii: **A=(C+x–x)+D.**
3) Creşterea şi micşorarea datoriilor: **A=C+(D+x–x).**
4) Creşterea unui element de activ şi a unei datorii din pasiv: **A+x=C+(D+x).**
5) Scăderea unui element de activ şi a unei datorii din pasiv: **A–x=C+(D–x).**
6) Creşterea unui element de activ şi a capitalului propriu: **A+x=(C+x) + D.**
7) Scăderea unui element de activ şi a capitalului propriu: **A–x=(C–x) + D.**
8) Creşterea capitalului propriu şi scăderea datoriilor: **A=(C+x) + (D–x).**
9) Scăderea capitalului propriu şi creşterea datoriilor: **A=(C–x) + (D+x).**

4.3. Contul de profit şi pierdere; calculul rezultatelor intermediare şi finale

Activităţile economice şi sociale consumatoare de resurse şi producătoare de rezultate sunt descrise şi analizate prin „contul de profit şi pierdere“ (contul de rezultate).

Contul de profit şi pierdere este, în acelaşi timp, acea componentă a situaţiilor financiare anuale care prezintă performanţa financiară a întreprinderii în ansamblul său. Rezultatele sunt evidenţiate şi explicate într-o formă analitică, prin prisma raporturilor de echilibru dintre venituri şi cheltuieli.

Dacă structurile de activ şi de pasiv sunt prezentate static prin bilanţ, contul de profit şi pierdere este un tablou dinamic al elementelor patrimoniului.

Termenii prin care contul de profit şi pierdere descrie activităţile consumatoare de resurse şi generatoare de rezultate sunt: cheltuielile, veniturile şi rezultatul exerciţiului.

Ecuaţia generală este de forma:

CHELTUIELI ± REZULTATE = VENITURI

Unul dintre cele mai motivante obiective care justifică desfăşurarea activităţii unei întreprinderi este obţinerea de profit. Realizarea acestui obiectiv presupune efectuarea unor succesiuni de activităţi ocazionate de atragerea şi antrenarea resurselor economice, adică necesită efectuarea unor cheltuieli. Efectele determinate de aceste activităţi şi care constituie substanţa profitului sunt veniturile.

Valorile produse şi vândute pe piaţă clienţilor generează venituri, în timp ce valorile utilizate pentru obţinerea acestor venituri generează cheltuieli.

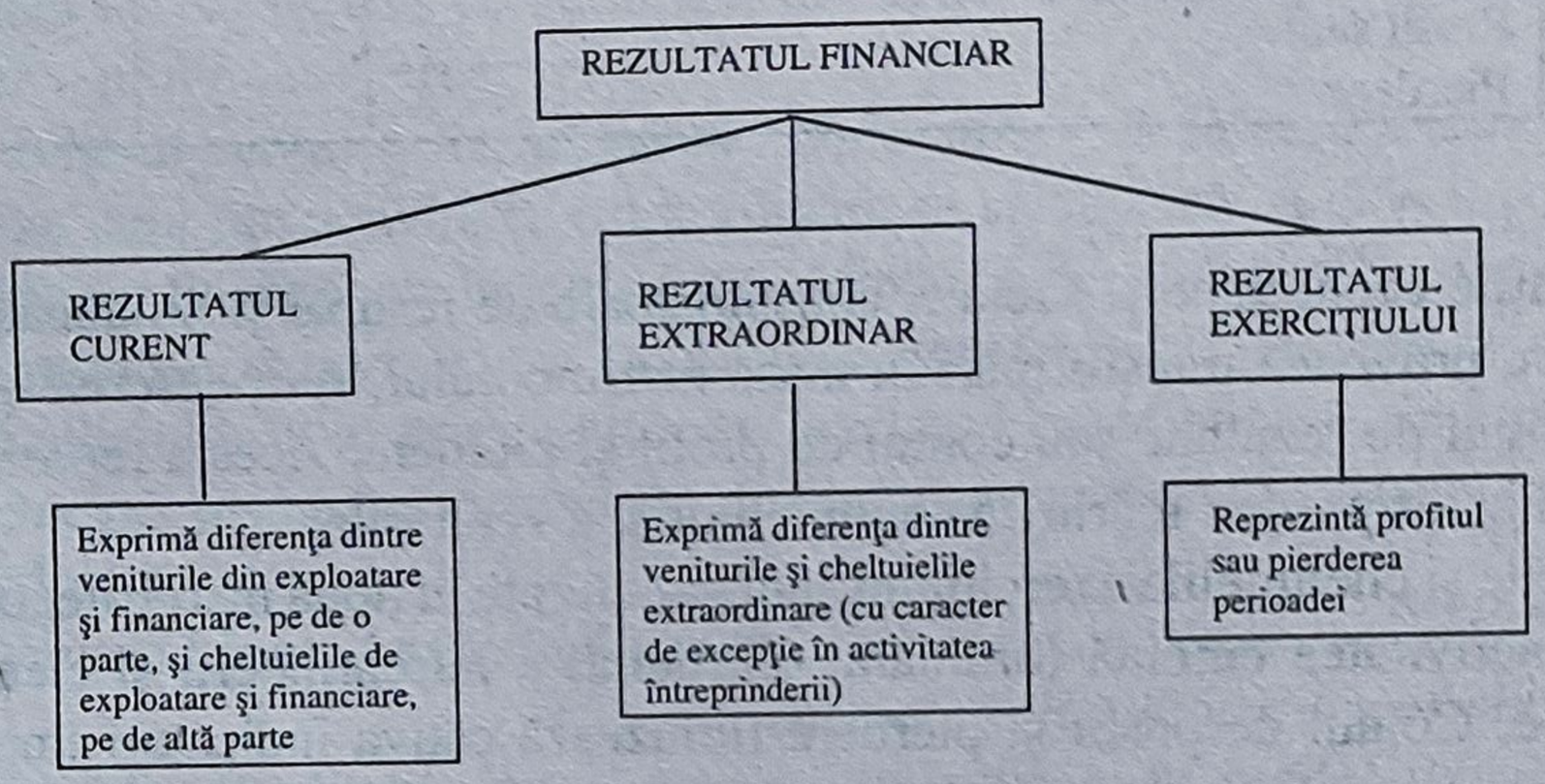
Din compararea celor două categorii – venituri şi cheltuieli – rezultă cuantumul rezultatului activităţii desfăşurate.

Rezultatul poate fi:

- **profit** – rezultat pozitiv, în cazul în care veniturile sunt mai mari decât cheltuielile;
- **pierdere** – rezultat negativ, exprimând cuantumul cheltuielilor ce nu au putut fi acoperite din venituri.

Profitul sau pierderea sunt utilizate frecvent ca măsură de apreciere a performanţei.

Structura rezultatului financiar cuprinde:



Simplificat, structura contului de profit şi pierdere este cea prezentată în tabelul următor:

CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE

Întocmit la.....

	INDICATORI	EXERCIŢIUL	
		N – 1	N
	Venituri din exploatare (I)		
(–)	Cheltuieli din exploatare (II)		
=	**Rezultatul din exploatare (I–II)**		
	Profit sau		
	Pierdere		
	Venituri financiare (III)		
(–)	Cheltuieli financiare (IV)		
=	**Rezultatul financiar (III–IV)**		
	Profit sau		
	Pierdere		
=	**Rezultatul curent al exerciţiului (I–II+III–IV)**		
	Profit sau		
	Pierdere		
	Venituri extraordinare (V)		
(–)	Cheltuieli extraordinare (VI)		

- continuare tabel

	INDICATORI	EXERCIŢIUL	
		N – 1	N
=	**Rezultatul extraordinar al exerciţiului (V–VI)**		
	Profit sau Pierdere		
	Impozit pe profit		
A	**Total venituri (I+III+V)**		
B	**Total cheltuieli (II+IV+VI+VII)**		
=	**Rezultatul exerciţiului (A–B)**		
	Profit sau Pierdere		

Activităţile economice şi sociale, consumatoare de resurse şi producătoare de rezultate care provoacă transformări în masă patrimoniului, sunt descrise şi analizate prin contul de rezultate sau contul de profit şi pierdere. Acesta reprezintă un tabel centralizator privind mărimea cheltuielilor şi a veniturilor.

Veniturile şi cheltuielile exerciţiului sunt structurate în două mari categorii care rezultă din activitatea curentă (ordinară, obişnuită) a întreprinderii şi elementele extraordinare. Contul de profit şi pierdere furnizează câţiva indicatori importanţi pentru aprecierea performanţei întreprinderii: profitul sau pierderea din exploatare, profitul sau pierderea din activitatea curentă, profitul sau pierderea din activitatea extraordinară, cheltuiala cu impozitul pe profit, încheindu-se cu rezultatul exerciţiului (profit sau pierdere).

Din activitatea curentă fac parte acele activităţi întreprinse ca parte a obiectului de activitate, precum şi cele care derivă din acestea. Activitatea curentă este formată din activitatea de exploatare şi activitatea financiară. Veniturile din exploatare provin din vânzări de bunuri, executări de lucrări, prestări de servicii, vânzări de active imobilizate, despăgubiri, subvenţii pentru investiţii. Cheltuielile din exploatare sunt clasificate după natura lor, de exemplu: cheltuieli cu materii prime şi materiale consumabile, cheltuieli cu salariile, cheltuieli cu asigurările sociale, cheltuieli cu servicii executate de terţi, cheltuieli cu amortizările. Veniturile şi cheltuielile financiare provin din dobânzi, participaţii, diferenţe de curs valutar, reduceri financiare etc.

Elementele extraordinare sunt acele cheltuieli şi venituri ce provin din tranzacţii care sunt distincte de activităţile curente ale unei întreprinderi, conform obiectului ei de activitate, şi din această cauză ele nu apar cu regularitate. Astfel de cheltuieli şi venituri extraordinare sunt exproprierea unor active, calamităţile naturale, cutremurele, incendiile etc.

În ţara noastră, contul de rezultate se prezintă sub formă de listă, iar veniturile şi cheltuielile sunt prezentate atât în exerciţiul precedent, cât şi în cel curent încheiat. Rezultatele intermediare şi finale, conform contului de profit şi pierdere, sunt:

Rezultatul din exploatare se calculează ca diferenţă între veniturile din exploatare şi cheltuielile de exploatare şi poate fi profit, dacă veniturile sunt mai mari decât cheltuielile, sau pierdere, dacă cheltuielile sunt mai mari decât veniturile.

Rezultatul din exploatare = Venituri din exploatare – Cheltuieli de exploatare

Rezultatul financiar se calculează ca diferenţă între veniturile financiare şi cheltuielile financiare şi poate fi profit, dacă veniturile sunt mai mari decât cheltuielile, sau pierdere, dacă cheltuielile sunt mai mari decât veniturile.

Rezultatul financiar = Venituri financiare – Cheltuieli financiare

Rezultatul activităţii curente (ordinare) se determină însumând rezultatul din activitatea de exploatare cu rezultatul din activitatea financiară, care poate fi, de asemenea, profit sau pierdere.

Rezultatul curent = Rezultatul din exploatare + Rezultatul financiar

Rezultatul din activitatea extraordinară se calculează ca diferenţă dintre veniturile extraordinare şi cheltuielile extraordinare şi poate fi profit sau pierdere.

Rezultatul extraordinar = Venituri extraordinare – Cheltuieli extraordinare

Rezultatul brut al exerciţiului sau rezultatul exerciţiului înainte de impozitare se calculeàză însumând rezultatele din activitatea curentă cu cele din activitatea extraordinară.

Rezultatul brut al exerciţiului = Rezultatul din exploatare + Rezultatul financiar + Rezultatul extraordinar

Dacă din rezultatul brut al exerciţiului scădem impozitul pe profit, ceea ce rezultă este rezultatul net al exerciţiului, care poate fi profit sau pierdere.

Rezultatul net al exerciţiului = Rezultatul brut al exerciţiului – Impozit pe profit

Exemplu

În cadrul unei societăţi comerciale se cunosc, la sfârşitul lunii decembrie 2003, următoarele cheltuieli şi venituri (sumele sunt în mii lei):

– cheltuieli cu serviciile executate de terţi	2.000
– venituri din vânzarea imobilizărilor corporale	60.000
– venituri din vânzarea de mărfuri	10.000
– cheltuieli cu mărfurile	8.000
– cheltuieli cu materiile prime	5.000
– cheltuieli cu salariile	20.000
– venituri din dobânzi	4.000
– cheltuieli cu asigurările sociale	8.000
– cheltuieli cu energia şi apa	4.000
– cheltuieli din calamităţi naturale	10.000
– cheltuieli cu impozitul pe profit	4.000

Rezultatele intermediare şi finale sunt prezentate în contul de profit şi pierdere care se întocmeşte pe baza acestor date.

CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE
Întocmit la data de 31 decembrie 2003

– mii lei –

Denumirea indicatorului	Exerciţiul financiar	
	Precedent	Încheiat
Venituri din exploatare (I)		70.000
- venit din vânzări de mărfuri		10.000
- venit din vânzări de active		60.000
Cheltuieli din exploatare (II)		47.000
- cheltuieli cu mărfurile		3.000
- cheltuieli cu materiile prime		5.000
- cheltuieli cu salariile		20.000
- cheltuieli cu asigurările sociale		3.000
- cheltuieli cu servicii executate de terţi		2.000
- cheltuieli cu energia şi apa		4.000
Rezultat din exploatare (I – II)		
Profit sau		23.000
Pierdere		
Venituri financiare (III)		4.000
- venituri din dobânzi		4.000
Cheltuieli financiare (IV)		
Rezultatul din financiar (III – IV)		
Profit sau		4.000
Pierdere		
Rezultatul din curent (I – II + III – IV)		27.000
Profit sau		
Pierdere		
Venituri extraordinare (V)		
Cheltuieli extraordinare (VI)		10.000
- cheltuieli din calamităţi		10.000
Rezultat din extraordinar (V – VI)		
Profit sau		
Pierdere		10.000
A. Venituri totale (I + III + V)		74.000
B. Cheltuieli totale (II + IV + VI)		57.000
C. Rezultatul brut (A – B)		
Profit sau		17.000
Pierdere		
D. Impozit pe profit		4.000
Rezultatul net al exerciţiului (C – D)		
Profit sau		13.000
Pierdere		

Să recapitulăm!

Dubla reprezentare este principiul potrivit căruia patrimoniul se reflectă pe cele două structuri importante: pe de o parte, bunurile economice care exprimă valoarea de utilitate şi, pe de altă parte, sursele de finanţare care exprimă modul de procurare a bunurilor economice.

Bilanţul contabil constituie o reprezentare a utilizărilor şi resurselor unităţii patrimoniale, ceea ce se realizează prin intermediul termenilor de activ, respectiv pasiv, de unde şi relaţia permanentă:

Activ = Pasiv

Potrivit Legii contabilităţii şi Reglementărilor Contabile armonizate cu Directiva a IV-a a CEE şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate, bilanţul este documentul contabil oficial al unităţii patrimoniale, care trebuie să dea o imagine fidelă, clară şi completă a patrimoniului, a situaţiei financiare şi a rezultatelor obţinute. El cuprinde toate elementele de activ şi de pasiv grupate după destinaţie şi lichiditate, respectiv natură, provenienţă şi exigibilitate.

Indicatorii bilanţieri prin care se realizează gruparea, sistematizarea şi sintetizarea elementelor patrimoniale poartă denumirea de *posturi bilanţiere*. Fiecare gen de active şi de pasive se regăseşte în bilanţ ca un post bilanţier.

Între activul şi pasivul bilanţului se stabileşte un raport de echivalenţă cunoscut sub denumirea de *echilibru bilanţier*.

Acest echilibru se explică prin faptul că fiecare element patrimonial prezentat în activul bilanţului are drept corespondent unul sau mai multe surse de finanţare reflectate în pasivul bilanţului.

Fiind unul dintre instrumentele principale şi caracteristice ale metodei contabilităţii şi având un rol deosebit în cadrul sistemului informaţional, bilanţul contabil are următoarele funcţii: de generalizare, de informare, de analiză.

Operaţiile economice şi financiare produc continuu modificări în volumul şi în structura elementelor patrimoniale ale întreprinderii, modificând mărimea posturilor de bilanţ corespunzătoare elementelor respective:

- modificări de structură: A + x – x = P, A = P + x – x;
- modificări de volum: A + x = P + x, A + x = P + x.

DICŢIONAR

- **Beneficiu** – excedent al veniturilor asupra cheltuielilor pentru o anumită perioadă, evidenţiat în contul profit şi pierdere.
- **Capacitate de plată** – posibilitatea societăţii de a-şi achita la termen obligaţiile devenite exigibile cu mijloacele băneşti de care dispune.
- **Cifră de afaceri** – volumul veniturilor brute obţinute pe o perioadă de timp dată, de regulă un an.
- **Dividend** – beneficiu distribuit în mod efectiv per acţiune.

- **Finanţare** – punerea la dispoziţie a fondurilor băneşti, din anumite resurse, în condiţii bine determinate şi pentru scopuri precise.
- **Investiţie** – plasare de capital; totalitatea cheltuielilor efectuate pentru crearea de noi fonduri fixe, precum şi pentru reconstrucţia şi modernizarea celor existente.
- **Know-how** – concept de origine americană (în traducere „a şti cum") folosit pentru a defini cunoştinţele profesionale, de la simpla îndemânare până la procedeele tehnologice cele mai complexe.
- **Rambursare** – restituirea unei sume de bani datorată.
- **Rentabilitate** – capacitatea de a produce profit.
- **Titlu de valoare** – înscris, document imprimat, semnat şi transmisibil, care constituie obiectul unor tranzacţii financiare.

ŞTIAŢI CĂ...

- termenul „bilanţ" are, în limba română, valenţe şi conotaţii multiple? Identificaţi-le, utilizând diferite dicţionare şi chiar Dicţionarul Explicativ al Limbii Române.
- termenul „bilanţ" derivă din două cuvinte de origine latină: „bi" şi „lanx", desemnând un cântar cu două talere aflate în echilibru?

Verificăm ce am învăţat!

1. Prezentaţi bilanţul contabil şi principiul dublei reprezentări.
2. Pornind de la definiţia bilanţului contabil, identificaţi funcţiile acestuia.
3. Având în vedere cele patru tipuri de modificări ce pot afecta structurile de activ şi de pasiv, scrieţi ecuaţia fiecărui tip de modificare, ţinând seama de ecuaţia generală A = P.
4. Exemplificaţi fiecare dintre cele patru tipuri de modificări prin operaţii economico-financiare (altele decât cele prezentate în capitol).
5. Precizaţi tipul de modificare pentru fiecare dintre următoarele operaţii:
– se depune la bancă o parte din numerarul aflat în casierie;
– se cumpără un autoturism, contravaloarea lui urmând a se plăti ulterior furnizorului;
– se aprovizionează cu obiecte de inventar de la un furnizor, achitarea efectuându-se în numerar;
– se majorează capitalul social prin încorporarea primelor legate de capital.
6. Societatea Comercială „Expres" SRL prezintă, la sfârşitul lunii martie, următoarea situaţie a elementelor sale patrimoniale (datele sunt prezentate în mii lei): disponibil la bancă – 200.000, datorii faţă de bugetul statului – 125.000,

credite pe termen scurt – 135.000, construcţii – 550.000, obiecte de inventar – 35.000, capital social – 520.000, materiale – 28.000, datorii faţă de furnizori – 205.000, datorii faţă de salariaţi – 100.000, numerar în casierie – 20.000.

În cursul lunii aprilie au avut loc următoarele operaţii:

– cumpărarea unui utilaj pe care urmează să-l achite ulterior, în valoare de 50.000 mii lei;
– achitarea din contul de disponibil de la bancă a unei părţi din datoria faţă de bugetul statului, în valoare de 55.000 mii lei;
– ridicarea de numerar de la bancă pentru achitarea salariilor, în sumă de 100.000 mii lei;
– achitarea salariilor în sumă de 90.000 mii lei;
– depunerea la bancă a salariilor neachitate.

Se cere:

Întocmirea bilanţului contabil la sfârşitul lunii martie.

Prezentarea modificărilor produse de operaţiile economico-financiare în cursul lunii aprilie.

Întocmirea bilanţului la sfârşitul lunii aprilie.

I. Imaginaţi-vă că priviţi un film pe un DVD conectat la calculator sau la TV şi sună telefonul. Pentru că nu doriţi să pierdeţi nici o secvenţă, veţi apăsa tasta „Pause“ a telecomenzii şi filmul se va opri pe ecranul calculatorului într-un cadru „încremenit“. După ce aţi încheiat convorbirea, veţi relua vizionarea filmului, imaginile prind viaţă, filmul se derulează secvenţă cu secvenţă, până la finalul fericit, nefericit sau neutru.

Făcând o paralelă între scenariul imaginat mai sus şi modul cum se reflectă elementele patrimoniale în bilanţul contabil şi, respectiv, contul de rezultate, completaţi spaţiile libere din următoarele afirmaţii:

a. Imaginea „Stop-cadru“ pe ecranul calculatorului sau televizorului corespunde reflectării elementelor patrimoniale prin _____.
b. Reluarea vizionării filmului şi derularea secvenţelor înseamnă _____ ale elementelor de activ şi pasiv.
c. Sfârşitul filmului, fericit, nefericit sau neutru, poate însemna în termeni contabili, un rezultat_____, _____ sau _____.

II. O societate comercială prezintă, la data de 31 decembrie 2003, următoarele elemente patrimoniale:

Utilaje	220.000.000 lei
Amortizări privind imobilizările corporale	60.200.000 lei

Capital social	180.200.000 lei
Materii prime	25.000.000 lei
Produse finite	9.000.000 lei
Conturi curente la bănci	16.000.000 lei
Casa	1.000.000 lei
Credite bancare pe termen scurt	6.000.000 lei
Furnizori	18.000.000 lei
Creditori diverşi	5.000.000 lei

În cursul lunii ianuarie 2004 au avut loc următoarele operaţii economico-financiare :

a) ridicarea de la bancă a sumei de 4.000.000 lei pentru efectuarea unor plăţi;
b) achitarea obligaţiilor faţă de furnizori, în valoare de 5.000.000 lei, dintr-un credit pe termen scurt primit de la bancă;
c) achiziţia de materii prime de la furnizori, în valoare de 7.000.000 lei;
d) achitarea din disponibilul unităţii de la bancă a obligaţiilor faţă de un creditor, în sumă de 3.000.000 lei;
e) subscrierea şi primirea ca aport în natură a unui mijloc fix a cărui valoare stabilită prin evaluare este de 13.000.000 lei;
f) reducerea capitalului social al societăţii comerciale ca urmare a hotărârii adunării generale prin rambursarea către acţionari a unei părţi din aport în sumă de 3.000.000 lei.

Se cere:

– Întocmirea bilanţului contabil la data de 31 decembrie 2003.
– Să se precizeze modificările pe care le produce fiecare operaţie economico-financiară a lunii ianuarie asupra situaţiei patrimoniului societăţii comerciale, întocmind câte un nou bilanţ după fiecare operaţie în parte.
– Să se precizeze, pentru fiecare modificare operată în bilanţ, ecuaţia patrimonială rezultată.
– Întocmirea bilanţului contabil la finalul lunii ianuarie 2004 şi compararea cu cel de la 31 decembrie 2003.

III. A. Pentru situaţiile de mai jos, să se grupeze bunurile economice şi sursele de finanţare ale acestora, existente la un moment dat în câteva societăţi comerciale şi să se prezinte sub formă de bilanţ. Diferenţa dintre active şi pasive va fi tratată ca rezultat.

1) Societatea comercială **FANTASY IMPORT-EXPORT SRL** prezintă la data de 31 ianuarie 2004 următoarea situaţie economico-financiară:

Echipamente tehnologice	60.000.000 lei
Capital social	70.000.000 lei
Disponibilităţi în cont la bancă	20.000.000 lei

Materiale	30.000.000 lei
Produse finite	10.000.000 lei
Cheltuieli de constituire	8.000.000 lei
Titluri de participare	30.000.000 lei
Credite bancare pe termen scurt	30.000.000 lei
Furnizori	22.500.000 lei
Creditori	1.000.000 lei
Debitori	500.000 lei

2) Societatea comercială **MODERN TEXT S.A.** dispune, la data de 31 ianuarie 2004, de următoarele elemente patrimoniale:

Disponibilităţi în cont la bancă	100.000.000 lei
Maşini de cusut	200.000.000 lei
Clădiri	400.000.000 lei
Instalaţii şi utilaje	100.000.000 lei
Stofă ecosez	150.000.000 lei
Tergal	90.000.000 lei
Capital social	720.000.000 lei
Piese de schimb pentru maşini de cusut	3.000.000 lei
Nasturi	2.000.000 lei
Foarfeci	2.500.000 lei
Perii de haine	1.000.000 lei
Maşini de călcat manuale	5.200.000 lei
Halate pentru muncitori	3.500.000 lei
Datorii pentru materiale aprovizionate	100.000.000 lei
Salarii datorate muncitorilor	80.000.000 lei
Pantaloni	40.000.000 lei
Sume datorate către bănci	81.000.000 lei
Impozit pe salarii	14.000.000 lei
Rezerve	10.000.000 lei
Efecte comerciale de plătit	26.200.000 lei
Creditori diverşi	70.000.000 lei
Sacouri bărbăteşti	75.000.000 lei
Contribuţia la asigurările sociale	18.000.000 lei
Contribuţia la fondul de şomaj	2.400.000 lei

3) Societatea comercială **EPSILON SRL** are în folosinţă, la 31 ianuarie 2004, următoarele elemente patrimoniale:

Program informatic	12.000.000 lei
Efecte comerciale de primit	30.000.000 lei
Capital social	220.000.000 lei

Materiale pentru întreţinere şi reparaţii	50.000.000 lei
Disponibilităţi în cont la bancă	300.000.000 lei
Sume datorate către bănci	50.000.000 lei
Utilaje	230.000.000 lei
Mijloace de transport	128.000.000 lei
Produse finite	50.000.000 lei
Materii prime	13.000.000 lei
Impozite datorate	12.000.000 lei
Cheltuieli de constituire	1.000.000 lei
Creditori	28.000.000 lei
Clienţi	100.000.000 lei
Salarii datorate muncitorilor	70.000.000 lei
Efecte comerciale de plătit	80.000.000 lei
Cheltuieli de cercetare-dezvoltare	50.000.000 lei
Datorii pentru materiale aprovizionate	210.000.000 lei
Titluri de participare	10.000.000 lei
Rezerve	6.000.000 lei
Rezerve din reevaluare	3.000.000 lei

B. Să se demonstreze modificările care se produc asupra elementelor patrimoniale din bilanţ în urma operaţiilor economice prin:

– analiza modificărilor produse de operaţiile economice asupra mărimii valorice a elementelor patrimoniale;
– întocmirea bilanţului după fiecare operaţie economică sau la sfârşitul unei zile.

La societatea comercială **EPSILON SRL**, după întocmirea bilanţului contabil, potrivit datelor din problema precedentă, în cursul lunii februarie din exerciţiul financiar 2004, au avut loc următoarele operaţii economice:

La 7 februarie:

a) se recepţionează materii prime, conform facturii, în sumă de 60.000.000 lei;
b) se plătesc prin bancă, conform extrasului de cont, impozite datorate la bugetul statului.

La 9 februarie:

c) pe baza cecului de numerar se ridică de la bancă numerar în sumă de 70.000.00 lei;
d) se achită datoria faţă de creditori dintr-un credit pe termen scurt acordat de bancă în sumă de 30.000.000 lei.

La 10 februarie:

e) se achită, conform extrasului de cont, facturile pentru materialele aprovizionate, în valoare de 30.000.000 lei;

f) conform statului de plată se achită salariile cuvenite muncitorilor, de 60.500.000 lei.

La 12 februarie:

g) conform dispoziţiei de plată, se rambursează suma de 5.000.000 lei, reprezentând credite ajunse la scadenţă.

La 19 februarie:

h) casierul depune la bancă suma de 9.500.000 lei, reprezentând salarii neridicate.

Realizăm un proiect!

Identificaţi elementele patrimoniale ale întreprinderii la care vă desfăşuraţi activitatea practică, respectiv ale firmei-exerciţiu. Întocmiţi bilanţul contabil pe baza informaţiilor obţinute.

Test grilă

1. Într-un cont de profit şi pierdere alcătuit pe criteriul destinaţiei cheltuielilor şi veniturilor nu figurează unul dintre următorii indicatori:

a. cifra de afaceri;
b. costul de producţie al bunurilor vândute;
c. producţia exerciţiului;
d. rezultatul extraordinar;
e. impozitul pe profit.

2. Potrivit principiului cunoaşterii rezultatului, în ţara noastră rezultatul se înregistrează:

a. în momentul cumpărării elementelor destinate fabricaţiei;
b. în momentul producţiei;
c. în momentul stocării produselor;
d. în momentul livrării produselor;
e. în momentul facturării produselor.

3. Într-un sistem contabil normalizat, se poate spune despre un bilanţ contabil că:

a. este în concordanţă cu normele fiscale;
b. respectă sau nu principiile şi normele contabile;
c. este exact;
d. este oportun;
e. este predictiv.

4. În cadrul bilanţului contabil din România, clasificarea activelor şi pasivelor se face după:

a. natura şi destinaţia activelor şi a pasivelor;
b. activele după natură, destinaţie şi lichiditate, pasivele după natură, origine şi exigibilitate a lor;
c. destinaţia activelor şi a pasivelor;
d. natura juridică a activelor şi a pasivelor;
e. lichiditatea activelor şi a pasivelor.

5. Dispuneţi de următoarele date din bilanţ: mijloace fixe 64.000 lei; mărfuri 12.000 lei; disponibil la bancă 4.000 lei; capital subscris vărsat 34.000 lei; alte rezerve 12.000 lei; furnizori 28.000 lei; clienţi-creditori 6.000 lei. Care este mărimea activului net contabil:

a. 46.000 lei;
b. 34.000 lei;
c. 72.000 lei;
d. 12.000 lei;
e. 52.000 lei.

6. Să se grupeze în activ şi pasiv următoarele elemente, conform prezentării lor din bilanţ: capital social 20.000.000 lei, credite bancare 10.000.000 lei, disponibil la bancă 20.000.000 lei, utilaje 5.000.000 lei, rezerve 2.000.000 lei, provizioane pentru riscuri şi cheltuieli 8.000.000 lei, obiecte de inventar 1.000.000 lei, mărfuri 15.000.000 lei, prime de capital 1.000.000 lei, salarii 4.000.000 lei, produse finite 4.000.000 lei.

7. Să se prezinte bilanţul contabil, structurat pe cele patru componente (active imobilizate, active circulante, capital propriu şi datorii), ştiind că:

a. totalul activ este 42.000.000 lei;
b. activele imobilizate reprezintă 40% din activele circulante;
c. datoriile reprezintă 70% din activele circulante;
d. profitul este egal cu 10% din capital.

V.

DOCUMENTELE DE EVIDENŢĂ

5.1. Importanţa, structura şi clasificarea documentelor

Operaţiile economice şi financiare care se referă la existenţa şi mişcarea mijloacelor economice şi la sursele lor de formare trebuie consemnate în scris, în acte justificative, în momentul efectuării lor. Aceste acte scrise sunt numite documente de evidenţă.

Documentul de evidenţă este un act scris în care se consemnează după anumite reguli operaţiile economice şi financiare şi care, în acest mod, atestă aceste operaţii.

Conform Legii contabilităţii „orice operaţie patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei, într-un act scris care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ". Se asigură astfel datele de intrare în sistemul informaţional contabil.

Formularele folosite ca documente pot fi tipizate şi netipizate.

Formularele tipizate

Suporturi de informaţii în care conţinutul, forma şi formatul sunt prestabilite şi imprimate; conţinutul formularelor este definit de informaţiile consemnate.

Formularele netipizate

Suporturi de informaţii în care conţinutul, forma şi formatul nu sunt prestabilite şi imprimate; folosirea lor este la latitudinea întreprinderii.

Importanţa documentelor pentru evidenţa contabilă, deci şi pentru întreprindere, se poate concretiza prin următoarele:

– prin ele se justifică operaţiile înregistrate în evidenţe;
– stau la baza înregistrărilor în contabilitate;
– consemnează date necesare pentru control şi analiza economico-financiară;
– constituie probe în justiţie, în caz de litigii.

Structura documentelor

Sub aspectul conţinutului, documentele de evidenţă trebuie să conţină:

– denumirea documentului;
– denumirea şi sediul unităţii sau serviciului care emite documentul;
– numărul şi data documentului;

– părţile ce participă la efectuarea operaţiei economice;
– descrierea concisă, clară, precisă a operaţiei economico-financiare efectuate, astfel încât să cuprindă toate datele necesare înregistrării în evidenţă;
– atunci când este cazul, temeiul legal al efectuării operaţiei;
– datele cantitative şi valorice aferente operaţiei consemnate;
– semnăturile persoanelor responsabile care răspund de efectuarea operaţiilor, ale celor care avizează şi ale celor în drept să aprobe operaţiile respective;
– alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operaţiilor în documentele justificative.

Forma documentelor

Documentele simple, ca suport de date pentru contabilitatea şi gestiunea unei firme, pot îmbrăca mai multe forme:

• documente în formă tabelară – în această categorie sunt cuprinse acele documente ce apar sub forma unor tabele cu linii şi coloane; la intersecţia unui rând cu o coloană iau naştere rubricile care conţin date ce fac obiectul prelucrării în contabilitate (ex. Bonul de consum, Fişa de magazie, Fişa mijlocului fix etc.);

• documente sub formă de chestionar – datele furnizate de aceste documente se obţin în urma răspunsului la anumite întrebări; întrebările pot fi:

– cu răspuns închis, persoana care completează chestionarul putând să aleagă una sau mai multe variante de răspuns dintre cele propuse în formular (*exemplu*: întrebări de tip grilă);
– cu răspuns deschis, persoana care completează chestionarul construindu-şi singură răspunsul (*exemplu*: Declaraţia de inventar, Chitanţa de numerar);

• documente grupate – îmbină cele două forme prezentate mai sus, fiind alcătuite din mai multe părţi, unele sub formă tabelară, iar altele sub formă de chestionar (*exemplu*: Factura fiscală, Factura, Ordinul de deplasare etc.).

Clasificarea documentelor

În raport cu operaţiile pe care le consemnează, în practică se utilizează documente numeroase şi variate. Luând în considerare trăsăturile lor caracteristice, documentele de evidenţă se pot clasifica după mai multe criterii:

a) După natura operaţiilor înscrise în documente se împart în:
– documente privind mijloacele fixe, care se referă la existenţa şi la mişcarea acestora (*exemplu:* proces-verbal de recepţie, fişa mijlocului fix etc.);
– documente de evidenţă privind valorile materiale, care atestă existenţa materialelor, mărfurilor şi ambalajelor, intrările şi ieşirile (*exemplu*: factură, aviz de expediţie, bon de consum, bon de vânzare etc.);
– documente de evidenţă privind mijloacele băneşti, care se referă la încasările şi plăţile în numerar sau prin bancă (*exemplu:* chitanţe, dispoziţii de plată etc.);

– documente privind evidenţa muncii şi a salariilor, care se referă la timpul de muncă efectuat, drepturile ce se cuvin pentru munca efectuată, plata salariilor (*exemplu*: foaie colectivă de prezenţă, listă de avans chenzinal, stat de plată al salariilor etc.).

b) După caracterul şi funcţia pe care o îndeplinesc se împart în:
– documente de dispoziţie, care cuprind dispoziţia dată unei persoane sau unităţi pentru executarea unei anumite operaţii economico-financiare (*exemplu*: dispoziţie de plată, dispoziţie de încasare etc.);
– documente de execuţie, care consemnează operaţiile economico-financiare efectuate (*exemplu*: chitanţe, raport de gestiune etc.);
– documente mixte, care cuprind atât dispoziţia pentru executarea unei operaţii, cât şi confirmarea executării operaţiei înscrise în document (*exemplu*: dispoziţie de plată).

c) După locul de întocmire şi circulaţie se grupează astfel:
– documente interne, care se întocmesc şi circulă în cadrul aceleiaşi unităţi (*exemplu*: bon de consum, bon de marcaj);
– documente externe, care se întocmesc de către o unitate şi se trimit altor unităţi (*exemplu*: factură, dispoziţie de plată).

d) După regimul de tipărire, păstrare şi folosire se împart în:
– documente cu regim special, care sunt înseriate, numerotate cu menţiunea „cu regim special“, aici incluzându-se cu deosebire cele referitoare la gestionarea valorilor materiale şi băneşti;
– documente fără regim special, care se întocmesc respectând normele generale privind întocmirea şi circuitul documentelor.

e) După sfera de aplicare se grupează în:
– documente generale sau comune, care sunt folosite de către toate unităţile (*exemplu*: factură, chitanţă, bon de consum);
– documente specifice unor activităţi (*exemplu*: bon de vânzare, nota de plată pentru ospătari).

f) După modul de întocmire se împart în:
– documente primare, care cuprind o singură operaţie economică (*exemplu*: bon de vânzare, bon de consum, chitanţă);
– documente centralizatoare, care însumează mai multe documente singulare (*exemplu*: borderoul bonurilor de vânzare, borderoul încasări-vânzări).

g) După rolul pe care îl au în cadrul sistemului informaţional contabil:
– documente justificative;
– registre contabile;
– documente de sinteză şi raportare.

5.2. Reguli de întocmire, verificare, corectare, circuit, păstrare şi arhivare a documentelor

Întocmirea documentelor se face cu respectarea „Normelor de utilizare a formularelor tipizate comune privind activitatea financiară şi contabilă“, elaborate de Ministerul Economiei şi Finanţelor, care se referă la obligativitatea întocmirii unui anumit număr de exemplare pentru documentul respectiv, scrierea cu pastă sau cerneală, la maşina de scris sau folosind tehnica de calcul, după caz.

Ele sunt întocmite, în principiu, la locul de muncă în cadrul căruia se produce operaţia sau se participă la înfăptuirea ei, pe formulare tipizate sau netipizate.

După completare, documentele justificative sunt supuse operaţiei de prelucrare – sortarea documentelor pe operaţii, exprimarea în etalon monetar a mărimii operaţiilor economice şi financiare, cumularea mai multor documente şi obţinerea documentelor centralizatoare, verificarea şi înregistrarea în contabilitate.

Verificarea documentelor constă în:

Verificarea formei – urmăreşte dacă a fost folosit formularul corespunzător, dacă au fost întocmite toate exemplarele cerute, dacă documentul a fost completat clar, citeţ, dacă el conţine semnăturile celor în drept, dacă nu prezintă corecturi şi ştersături.

Verificarea calculelor prin care se urmăreşte aritmetic dacă sumele sunt înscrise corect şi dacă toate calculele sunt exacte.

Verificarea de fond – urmăreşte dacă operaţia respectă dispoziţiile legale în vigoare, dacă operaţia înscrisă în document a fost necesară, oportună, reală şi legală:
– verificarea necesităţii – urmăreşte dacă operaţia respectivă este utilă întreprinderii;
– verificarea realităţii – urmăreşte dacă operaţia înscrisă în document este reală;
– verificarea legalităţii – urmăreşte dacă operaţia economică a fost efectuată cu respectarea dispoziţiilor şi a actelor normative în vigoare.
– verificarea oportunităţii – urmăreşte dacă operaţia economică a fost efectuată în momentul cel mai potrivit.

Corectarea documentelor

Erorile constatate cu ocazia întocmirii, verificării şi înregistrării documentelor justificative se corectează prin tăierea cu o linie orizontală a textului sau a cifrei eronate, astfel încât să se poată citi ceea ce era scris; iar deasupra se scrie textul sau

cifra corectă. Corectarea se face în toate exemplarele întocmite şi se confirmă prin semnături, de către persoanele care au întocmit documentul, menţionând data corecturii.

Documentele care atestă operaţii cu numerar sau de bancă nu se corectează. În eventualitatea constatării unor erori, acestea se anulează. Documentele anulate nu se distrug, ci se păstrează în carnetele respective, întocmindu-se alte documente corecte.

În cazul completării documentelor utilizând tehnica de calcul, corecturile sunt admise numai înaintea prelucrării lor, cu menţionarea datei când s-a efectuat rectificarea şi semnate de cel care a făcut modificarea.

Reconstituirea documentelor justificative distruse, sustrase sau pierdute

Operaţiile cu privire la existenţa şi mişcarea elementelor patrimoniale sunt considerate valabile din punct de vedere legal numai dacă sunt justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite conform normelor legale în vigoare.

În momentul constatării pierderii, sustragerii sau distrugerii unui document justificativ, persoana care a făcut această constatare trebuie să aducă la cunoştinţa conducătorului unităţii, în termen de 24 de ore, în scris, acest lucru.

Conducătorul unităţii are obligaţia ca în termen de cel mult 3 zile de la primirea înştiinţării să încheie un proces-verbal care să cuprindă:

- datele de identificare ale documentului pierdut, sustras sau deteriorat;
- numele şi prenumele salariatului responsabil cu păstrarea documentului respectiv;
- data şi împrejurările în care s-a constatat lipsa documentului respectiv.

Procesul-verbal încheiat este semnat de către:

– conducătorul unităţii;
– conducătorul compartimentului financiar-contabil;
– salariatul responsabil cu păstrarea documentului;
– şeful ierarhic al salariatului responsabil cu păstrarea documentului, după caz.

Salariatul responsabil cu păstrarea documentului în cauză este obligat, ca odată cu semnarea procesului-verbal, să dea şi o declaraţie scrisă cu privire la împrejurările în care a dispărut documentul respectiv.

În cazul în care pierderea, sustragerea sau deteriorarea unui document constituie infracţiune, se anunţă imediat organele de urmărire penală.

Reconstituirea documentelor se face în baza unui „dosar de reconstituire" întocmit separat pentru fiecare caz. Acest dosar trebuie să conţină toate lucrările efectuate în legătură cu constatarea şi reconstituirea documentului dispărut, cum ar fi:

- sesizarea scrisă a persoanei care a constatat dispariţia documentului;
- procesul-verbal de constatare a pierderii, sustragerii sau distrugerii şi declaraţia salariatului responsabil cu păstrarea documentului;
- dovada sesizării Parchetului General sau dovada sancţionării disciplinare a salariatului vinovat, după caz;

- decizia scrisă a conducătorului unităţii de reconstituire a documentului;
- o copie a documentului reconstituit.

În situaţia în care documentul dispărut este emis de o altă unitate patrimonială, reconstituirea acestuia se face de către emitent, la cererea scrisă a conducătorului unităţii solicitante. În acest caz, unitatea emitentă va trimite unităţii solicitante, în termen de 10 zile de la primirea cererii, documentul reconstituit.

Documentele reconstituite vor purta, în mod obligatoriu şi vizibil, menţiunea „Reconstituit", specificându-se totodată numărul şi data dispoziţiei prin care s-a decis reconstituirea documentului. Documentele reconstituite în conformitate cu cerinţele de mai sus constituie baza legală pentru înregistrarea în contabilitate a operaţiilor consemnate.

Nu pot fi reconstituite documente de cheltuieli nenominale (bonuri, bilete de călătorie nenominale) pierdute, sustrase sau distruse înainte de înregistrarea acestora în evidenţa contabilă.

Găsirea ulterioară a documentelor originale, care au fost reconstituite, nu anulează sancţiunile disciplinare sau penale, însă poate constitui motiv de revizuire a acestora conform legii.

Circuitul şi păstrarea documentelor

În cadrul întreprinderii, documentele utilizate trebuie să constituie un sistem unitar şi raţional, care să aibă la bază reguli precise cu privire la întocmirea, folosirea, circulaţia şi evidenţa fiecărui document.

Circuitul reprezintă drumul parcurs de documente din momentul întocmirii lor şi până în momentul clasării lor în arhivă.

Într-o întreprindere, circuitul documentelor se desfăşoară conform unui grafic întocmit de contabilul şef şi aprobat de conducerea unităţii.

Graficul cuprinde următoarele:

– termenele de întocmire;
– îndatoririle celor care le întocmesc;
– prelucrarea documentelor;
– verificarea documentelor;
– destinaţia fiecărui exemplar.

După rezolvarea completă şi definitivă a documentelor, acestea parcurg ultima fază a circuitului lor – clasarea la dosar.

Prin *clasare* se înţelege aranjarea documentelor într-o anumită ordine strict determinată, care să asigure o bună păstrare a lor şi o găsire uşoară pentru obţinerea informaţiilor necesare.

Clasarea poate fi definitivă sau provizorie, în funcţie de durata de timp.

Clasarea pe corespondenţi este clasarea dosarului care constituie corespondenţa cu alte întreprinderi.

Indiferent de clasarea folosită, în fiecare dosar, documentele se aranjează în ordine cronologică.

Păstrarea documentelor trebuie să asigure o integritate deplină a acestora.

De aceea, se constituie un compartiment special de arhivare în care se păstrează: documente originale, copii, fotocopii, filme, corespondenţă, planuri, schiţe.

Păstrarea documentelor se realizează pe o perioadă mai îndelungată sau mai scurtă de timp, în funcţie de importanţa şi felul lor, conform normelor legale în vigoare. În cursul anului de gestiune, documentele se păstrează în cadrul fiecărui serviciu din unitate. După expirarea anului, documentele se predau pentru păstrare la arhivă, în care scop ele se îndosariază, se sigilează, se numerotează, se certifică şi se înscriu în registrul de arhivă.

Arhiva se poate organiza: în ordine cronologică – documentele se păstrează în ordinea datelor de înregistrare –, pe obiecte (ceea ce presupune păstrarea documentelor pe feluri de operaţiuni), pe corespondenţi, adică pe fiecare agent economic cu care unitatea are relaţii şi combinată, ceea ce presupune folosirea în acelaşi timp a două sau mai multe metode.

Documentele cu regim special

Persoanele juridice şi cele fizice care, potrivit Legii contabilităţii nr. 82/1991 cu modificările şi completările ulterioare, au obligaţia să organizeze şi să conducă evidenţa contabilă, vor utiliza, pentru determinarea veniturilor din activitatea de exploatare, numai formulare tipizate, cu regim special, comune pe economie.

Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară şi contabilă şi a normelor metodologice privind întocmirea şi utilizarea acestora, elaborată în spiritul Legii contabilităţii nr. 82/1991, republicată, stipulează că pentru determinarea veniturilor din activitatea de exploatare se vor folosi formularele cu regim special comune pe economie.

Sistemul unitar de înseriere şi numerotare a formularelor tipizate cu regim special se asigură la nivel naţional, de către Ministerul Finanţelor şi R.A. „Imprimeria Naţională". Aceste formulare sunt furnizate de către R.A. „Imprimeria Naţională" sau de alte firme specializate în tipărirea de documente tipizate, sub supravegherea R.A. „Imprimeria Naţională", selectate pe baza criteriilor stabilite prin ordin al ministrului finanţelor.

Evidenţa operativă a documentelor cu regim special se ţine cu ajutorul Fişei de magazie pentru documente cu regim special.

În subsolul documentelor cu regim special se menţionează ordinul ministrului finanţelor prin care a fost aprobat acel model de formular: „Aprobat prin OMF nr..... /.....". În cazul în care firma utilizează tehnica de calcul pentru editarea documentelor cu regim special se va tipări în subsolul documentului numărul şi data

aprobării primite de la Direcţia Generală a Finanţelor Publice şi Controlului Financiar de Stat: „ Aprobat de DGFPCFS ..... cu nr. .....“.

În vederea stabilirii veniturilor din activitatea de exploatare, persoanele care au obligaţia conform legii contabilităţii să organizeze şi să conducă evidenţa contabilă vor utiliza, de regulă, Factura fiscală sau Factura (după caz).

Formularele cu regim special se distribuie utilizatorilor, contra cost, prin unităţile teritoriale ale Ministerului Finanţelor sau prin unităţi autorizate de acesta.

Utilizatorii pot solicita documente cu regim special tipărite pe hârtie de o calitate superioară şi/sau având tipărite pe ele, în antet, sigla, denumirea şi alte informaţii despre utilizator, în condiţiile suportării de către utilizator a diferenţelor de preţ.

Formularele cu regim special se eliberează utilizatorilor, în baza aprobării administratorului sau a altor persoane care au obligaţia de a gestiona patrimoniul. Aceste documente se eliberează din magazia firmei, pe baza bonului de consum, dintr-un bonier distinct, gestionat de către o persoană desemnată de administratorul firmei sau altă persoană care are obligaţia gestionării patrimoniului. La eliberarea din magazie a acestor documente se vor specifica în mod obligatoriu, în bonul de consum, seria şi numerele documentelor eliberate.

Formularele neutilizabile, defectuos tipărite sau completate eronat se anulează prin barare pe diagonală, făcându-se menţiunea „Anulat“ pe toate exemplarele, după care se restituie gestionarului de documente sub semnătura persoanei predătoare. Excepţie fac documentele cu regim special grupate în carnete, care se vor păstra în carnet, anulate, fără a fi detaşate.

5.3. Completarea documentelor pentru principalele evenimente şi tranzacţii financiare

În continuare sunt prezentate câteva documente pentru principalele evenimente şi tranzacţii economico-financiare, grupate pe feluri de elemente patrimoniale. Respectând regulile de întocmire prezentate anterior, încercaţi să completaţi aceste documente.

REGISTRUL NUMERELOR DE INVENTAR

Format A3, tipărit pe ambele feţe, sub formă de registru ce conţine 100 de file.

1. Serveşte ca document de atribuire a numărului de inventar a mijloacelor fixe existente în unitate, în vederea identificării lor.
2. Se întocmeşte de compartimentul financiar-contabil sau de persoana care conduce evidenţa contabilă, pe grupe de mijloace fixe, prin înregistrarea cronologică a mijloacelor fixe intrate în unitate.

Se poate folosi, fie câte un registru pentru fiecare grupă de mijloace fixe, fie un registru pentru mai multe grupe, în funcţie de numărul mijloacelor fixe existente şi al celor care urmează a intra în unitate.

În scopul asigurării controlului asupra existenţei mijloacelor fixe se atribuie, fiecărui mijloc fix care constituie obiect de evidenţă, un număr de inventar în momentul intrării în unitate, prin achiziţionare, construire, confecţionare, transfer (cu excepţia celor luate cu chirie), care se consemnează în registrul numerelor de inventar. Numărul de inventar atribuit mijloacelor fixe care circulă prin schimb (tuburi pentru oxigen, butoaie) nu se imprimă pe acestea.

Numerotarea mijloacelor fixe în cadrul registrului se face de regulă în ordinea succesiunii numerelor şi pe grupe de mijloace fixe.

În acest scop, fiecărei grupe de mijloace fixe stabilite de unitate i se rezervă o anumită serie de numere de ordine (*exemplu*: pentru clădiri 1000–1999; pentru construcţii speciale 2000–2999; pentru maşini, utilaje şi instalaţii de lucru 3000–3999; pentru aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare 4000–4999), astfel încât prima cifră să reprezinte o anumită grupă de mijloace fixe din care face parte obiectul respectiv.

În cadrul seriei se atribuie numere separate pe următoarele subgrupe: unelte, accesorii de producţie şi inventar gospodăresc, fondul bibliotecar, valori de muzeu şi obiecte de expoziţie, precum şi pentru alte subgrupe pe care unitatea le consideră necesare.

La stabilirea numărului de inventar în cadrul seriei se au în vedere atât mijloace fixe existente, cât şi mijloace fixe care vor fi achiziţionate, construite sau confecţionate în anii următori.

Numărul de inventar atribuit unui mijloc fix urmează să fie trecut în toate documentele care privesc mijlocul fix respectiv.

Numărul de inventar atribuit se imprimă direct pe obiect (cu vopsea sau prin poansonare) sau se gravează pe o plăcuţă ce se fixează pe mijlocul fix respectiv sau prin alte mijloace care să asigure identificarea mijlocului fix respectiv.

Pe fiecare obiect este obligatoriu să se imprime şi iniţialele unităţii căreia îi aparţin mijloacele fixe respective.

Pentru mijloacele fixe complexe (formate din mai multe obiecte componente) şi pentru mijloacele fixe a căror evidenţă se ţine pe tronsoane (conducte de distribuţie gaz metan, drumuri, linii electrice), pe fiecare obiect se indică numărul de inventar atribuit. În aceste cazuri este necesar ca, pe lângă numărul de inventar respectiv, să se folosească şi numere suplimentare, în scopul numerotării părţilor componente ale mijlocului fix respectiv, de exemplu: 10.001/1, 10.001/2, 10.001/3, numere care pot fi trecute în coloana „Denumirea mijlocului fix şi caracteristici tehnice". Numerele de inventar ale mijloacelor fixe transferate altor unităţi sau scoase din funcţiune nu pot fi atribuite altor mijloace fixe intrate în unitate. Aceste numere rămân libere până la renumerotarea mijloacelor fixe, când se întocmeşte un nou registru al numărului de inventar.

Mijloacele fixe închiriate se evidenţiază, în contabilitatea unităţii care le-a luat cu chirie, în conturile în afara bilanţului, cu numere de inventar atribuite la unitatea care le-a dat cu chirie.

Pentru biblioteca tehnică, filmotecă, discotecă şi alte mijloace fixe similare, în registrul numerelor de inventar se rezervă un singur număr, în cazul în care acestea constituie un singur obiect de evidenţă, sau mai multe numere, în cazul în care obiectul de evidenţă îl constituie fiecare colecţie în parte.

Mijloacelor fixe procurate de instituţiile publice, potrivit normelor în vigoare, în scopul redistribuirii la alte instituţii publice, li se atribuie număr de inventar de către unităţile care le primesc în folosinţă. În cazul când unităţile primitoare nu au organizată contabilitatea proprie, numărul de inventar se atribuie de către organul de contabilitate al instituţiilor publice care le ţin evidenţa.

Registrul numerelor de inventar se completează astfel:

– în coloana 1 se înscrie numărul de inventar;
– în coloana 2 se înscrie codul mijlocului fix;
– în coloana 3 se înscriu, pe scurt, datele strict necesare pentru identificarea mijlocului fix;
– în coloana 4 se înscrie locul unde se află mijlocul fix – în cazul mişcărilor frecvente, această coloană se completează cu creionul negru, pentru a se putea şterge denumirea locului de folosinţă anterior şi a se înscrie noul loc unde se află mijlocul fix;
– coloana 5 se foloseşte în măsura în care sunt necesare şi alte menţiuni decât cele făcute în celelalte coloane, ca de exemplu, menţiuni privind transferul sau scoaterea din funcţiune a mijlocului fix.

3. Nu circulă, fiind document de înregistrare contabilă.
4. Se arhivează la compartimentul financiar contabil.

Unitatea.....

Registrul numerelor de inventar

Nr. de inventar	Codul de clasificare	Denumirea mijlocului fix şi caracteristici tehnice	Locul unde se află	Alte menţiuni
1	2	3	4	5

FIŞA MIJLOCULUI FIX

Format A5, tipărit pe ambele feţe, în foi volante, pe carton.

1. Serveşte ca document pentru evidenţa analitică a mijloacelor fixe.
2. Se întocmeşte într-un exemplar, de către compartimentul financiar contabil, pentru fiecare mijloc fix sau pentru mai multe mijloace fixe de acelaşi fel şi de aceeaşi valoare care, în cazul unităţilor, au aceleaşi cote de amortizare şi sunt puse în funcţiune în aceeaşi lună.

Se păstrează în cartotecă, pe grupe de mijloace fixe, în ordinea codurilor din clasificarea fondurilor fixe conform Legii nr. 15/1994; în cadrul acestora, fişele mijloacelor fixe se grupează pe locuri de folosinţă.

Când formularul este folosit ca fişă colectivă, nu se sortează pe locuri de folosinţă.

Fişa mijlocului fix Nr. inventar..... Nr. Document provenienţă ..... Valoare de inventar ..... Amortizare lunară ..... Denumirea mijlocului fix şi carcateristici tehnice Accesorii	Grupa ..... Codul de clasificare ..... Anul ..... Luna ..... Data amortizării complete Anul ..... Luna ..... Durata normală de funcţionare ..... Cota de amortizare .....%

Nr. inventar (de la număr la număr)	Documentul (data, felul, numărul)	Operaţiile care privesc mişcarea, creşterea sau diminuarea valorii mijlocului fix	Bucăţi	Debit	Credit	Sold

Fişele mijloacelor fixe scoase din funcţiune sau transferate se scot din cartotecă şi se păstrează separat.

Se completează pe baza documentelor justificative privind mişcarea mijloacelor fixe sau modificarea valorii de inventar a acestora, ca urmare a completării, îmbunătăţirii, modernizării sau reevaluării lor (proces-verbal de recepţie, de punere în funcţiune, bon de mişcare a mijloacelor fixe, proces-verbal de scoatere din funcţiune).

Când formularul este folosit ca fişă colectivă, mijloacele fixe se înscriu pe un singur rând, specificându-se în prima coloană numărul de inventar atribuit. În acest caz, valoarea unitară de inventar se poate înscrie în coloana 3 a formularului.

În coloana „bucăţi" intrările se scriu „în negru", iar ieşirile „în roşu".

Înregistrările din coloanele „debit“, „credit“ şi „sold“ se fac la valoarea de inventar a mijloacelor fixe.

În rubrica destinată datelor tehnice de identificare a mijloacelor fixe, în afară de datele privind marca, numărul de fabricaţie, seria se înscriu şi părţile componente ale mijlocului fix. De exemplu, la o clădire se completează instalaţiile de încălzire centrală, sanitare, electrice.

Data amortizării complete şi cota de amortizare se înscriu în spaţiile rezervate.

3. Nu circulă, fiind document de înregistrare contabilă.

4. Se arhivează la compartimentul financiar contabil.

BON DE MIŞCARE A MIJLOACELOR FIXE

Format A5, tipărit pe ambele feţe, în blocuri a câte 100 de file.

1. Serveşte ca:

– document justificativ de predare-primire a mijloacelor fixe între două locuri de folosinţă a unităţii;
– document de însoţire a mijloacelor fixe pe timpul transportului de la secţia sau subunitatea predătoare la cea primitoare;
– document justificativ de înregistrare în evidenţa ţinută de responsabilul cu mijloacele fixe la locurile de folosinţă şi în contabilitate.

2. Se întocmeşte în două exemplare, de către persoana desemnată de compartimentul care dispune mişcarea mijloacelor fixe (compartimentul mecanic-şef, energetic-şef, administrativ).

3. Circulă:

– la persoana care aprobă mişcarea mijlocului fix în cadrul unităţii (ambele exemplare);
– la secţia predătoare, pentru semnare de predare de către responsabilul cu mijloacele fixe şi pentru semnare de primire de către delegatul secţiei, serviciul primitor (ambele exemplare);
– la secţia primitoare, pentru înregistrare în evidenţă la locul de folosinţă (exemplarul 1);
– la compartimentul financiar-contabil, pentru înregistrarea mişcării mijlocului fix (exemplarul 1).

4. Se arhivează:

– la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1);
– la secţia predătoare (exemplarul 2).

BON DE MIŞCARE A MIJLOACELOR FIXE					
Număr document	Data eliberării			Predător	Primitor
	ziua	luna	anul		

Subsemnaţii din partea .....şi din partea ..... am procedat la predarea-primirea mijloacelor fixe în baza ..... din .....

Nr. crt.	Denumirea mijlocului fix şi carcateristici tehnice	Număr de inventar	Buc.	Valoarea de inventar

SUBUNITATEA PREDĂTOARE (secţie, atelier etc.)		APROBAT		
Numele şi prenumele	Semnătură			
		Data	Semnătura	

SUBUNITATEA PRIMITOARE (secţie, atelier etc.)							
Numele şi prenumele			Semnătura				

14-2-3A

PROCES-VERBAL DE RECEPŢIE

Se foloseşte de către regii autonome, societăţi comerciale, instituţii publice, unităţi cooperatiste, asociaţii şi alte persoane juridice.

1. Serveşte ca:
- document de înregistrare în evidenţa operativă şi în contabilitate;
- document de consemnare a stadiului în care se află obiectivul de investiţii;
- document de apreciere a calităţii lucrărilor privind obiectivul de investiţii;
- document de aprobare a recepţiei (cod 14-2-5);
- document de constatare a îndeplinirii condiţiilor de recepţie provizorie a obiectivului de investiţii (cod 14-2-5/a);
- document de aprobare a recepţiei provizorii a obiectivului de investiţii (cod 14-2-5/a);
- document de punere în funcţiune a obiectivului de investiţii (cod 14-2-5/b);
- document de recepţie finală a obiectivului de investiţii (cod 14-2-5/c).

2. Se întocmeşte în trei exemplare, la data punerii în funcţiune a mijlocului fix, astfel:

a) procesul-verbal de recepţie (cod 14-2-5) se întocmeşte pentru mijloace fixe independente care nu necesită montaj şi nici probe tehnologice (utilaje pentru intervenţie, unelte, accesorii de producţie, mijloace de transport auto, animale etc.);

b) procesul-verbal de recepţie provizorie (cod 14-2-5/a) se întocmeşte pentru utilaje care necesită montaj, dar care nu necesită probe tehnologice, precum şi pentru clădirile şi construcţiile speciale care nu deservesc procese tehnologice, acestea considerându-se puse în funcţiune la data terminării montajului, respectiv la data terminării construcţiei;

c) procesul-verbal de punere în funcţiune (cod 14-2-5/b) se întocmeşte pentru utilajele şi instalaţiile care necesită montaj şi probe tehnologice, precum şi pentru clădirile şi construcţiile speciale care deservesc procese tehnologice, acestea considerându-se puse în funcţiune la terminarea probelor tehnologice;

d) procesul-verbal de recepţie finală (cod 14-2-5/c) se întocmeşte pentru sondele folosite la extracţia ţiţeiului şi gazelor, sondele de injecţie, precum şi pentru sondele provenite din lucrări geologice care au dat rezultate, acestea considerându-se puse în funcţiune la darea lor în producţie.

Se întocmeşte de către secretarul comisiei numite pentru recepţionarea obiectivului de investiţii, în prezenţa membrilor comisiei care este formată din: preşedinte, specialişti-consultanţi, asistenţi la recepţie.

3. Circulă:

– la persoanele care fac parte din comisie (exemplarele 1, 2 şi 3);

– la compartimentul care efectuează operaţia de control financiar preventiv (exemplarul 2);

– la compartimentul financiar-contabil, pentru verificarea şi înregistrarea procesului-verbal de recepţie (exemplarele 2 şi 3).

4. Se arhivează:

La furnizor (antreprenor):

– la compartimentul financiar-contabil (exemplarele 2 şi 3).

La beneficiar:

– la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1).

Unitatea .....
.....

Obiectivul de investiţii
.....

Obiectivul supus recepţiei
.....

Concluzia.....

Proces-verbal de recepţie
(cod 14-2-5)

I. DATE GENERALE

1. Comisia de recepţie convocată la data de.....

şi-a desfăşurat activitatea în intervalul:.....

II. CONSTATĂRI

În urma examinării documentaţiei prezente şi a cercetării de teren a lucrărilor executate s-au constatat:

1. Documentaţia tehnico-economică a fost prezentată comisiei de recepţie cu următoarele excepţii:

.....

.....

2. Recepţia punerii în funcţiune a fost efectuată la data de ....., iar până la recepţia obiectivului de la data punerii în funcţiune au trecut ..... luni.

3. Valoarea lucrărilor supuse recepţiei, conform documentelor de decontare, este de ..... lei.

4. La data recepţiei, nivelul atins de indicatorii tehnico-economici aprobaţi se prezintă astfel .....

5. Următorii factori au influenţat nefavorabil realizarea indicatorilor care n-au atins nivelul aprobat: .....

6. La data recepţiei se constată următoarele disponibilităţi de capacităţi ale utilajelor tehnologice şi de spaţii construite care pot conduce la îmbunătăţirea indicatorilor tehnico-economici: .....

7. S-a constatat că sunt/nu sunt luate măsurile pentru menţinerea nivelului aprobat al indicatorilor tehnico-economici în ceea ce priveşte:

a. asigurarea cu materii prime, materiale, combustibili, energie, apă etc. (se vor arăta cele ce nu sunt asigurate);

b. lucrări conexe, utilităţi, deserviri etc.;

c. forţa de muncă;

d. .....

III. CONCLUZII

1. Pe baza constatărilor şi a concluziilor consemnate mai sus, comisia de recepţie hotărăşte în unanimitate/cu majoritate de păreri:

SE ADMITE RECEPŢIA OBIECTIVULUI DE INVESTIŢII ŞI SE ACORDĂ CALIFICATIVUL .....

.....

2. Comisia de recepţie stabileşte că, pentru menţinerea nivelului aprobat al indicatorilor tehnico-economici aprobaţi pentru o cât mai bună exploatare a capacităţilor ce se recepţionează mai sunt necesare următoarele măsuri:.....

.....

.....

3. Prezentul proces-verbal, care conţine ..... file şi ..... anexe numerotate cu un total de ..... file, care fac parte integrantă din cuprinsul acestuia, a fost încheiat azi ..... în trei exemplare originale.

	Numele şi prenumele	Funcţia	Locul de muncă	Semnătura
Preşedinte Membri: – specialişti – consultanţi – asistenţi la recepţie – secretar				

UNITATEA.....
.....

Obiectivul de investiţii
.....
Obiectivul supus recepţiei
.....
Concluzii
.....

PROCES-VERBAL DE RECEPŢIE FINALĂ

(Cod 14-2-5/c)

I. DATE GENERALE

1. Comisia de recepţie convocată la data de ..... şi-a desfăşurat activitatea în intervalul: .....

2. Valoarea situaţiilor de plată a lucrărilor construcţii-montaj supuse recepţiei finale este de .....

3. Recepţia provizorie a obiectivului a fost admisă prin procesul-verbal încheiat la .....

II. CONSTATĂRI

1. Cu privire la documentaţia tehnică necesară la recepţia finală a lucrărilor de construcţii-montaj:

Beneficiarul a prezentat/nu a prezentat:

a) cartea construcţiei;
b) fişa statică a obiectivului a fost trimisă organului de resort.

2. Cu privire la înlăturarea deficienţelor şi completărilor consemnate la recepţia provizorie.

Verificând la faţa locului remedierile, completările şi refacerile de lucrări, cerute prin procesul-verbal de recepţie provizorie, comisia constată că ele au fost efectuate în întregime şi în bune condiţii.

3. Cu privire la înlăturarea deficienţelor şi la completările semnalate de beneficiarul de investiţii în cursul perioadei de garanţie.

Comisia constată că remedierile şi completările de lucrări, care au fost semnalate de beneficiar în cursul perioadei de garanţie şi sunt datorate clientului, au fost/nu au fost executate în întregime şi în bune condiţii.

4. Cu privire la comportarea lucrărilor de construcţii-montaj în timpul perioadei de garanţie.

Examinând toate lucrările de construcţii-montaj aferente obiectivului sub aspectul comportării lor, comisia constată următoarele deficienţe care urmează să fie remediate în termenele arătate în dreptul fiecăreia:

a) datorate unor vicii de execuţie: .....

b) datorate unor vicii de proiectare: .....

c) datorate folosirii greşite sau lipsei de întreţinere din partea beneficiarului: .....

5. Cu privire la îndeplinirea de către beneficiar, proiectant şi executant a altor obligaţii impuse la recepţia provizorie.....

6. Alte constatări: .....

III. CONCLUZII

1. Pe baza constatărilor consemnate mai sus, comisia de recepţie, în unanimitate/cu majoritate de păreri, hotărăşte:

ADMITEREA (RESPINGEREA) RECEPŢIEI FINALE a lucrărilor de construcţii-montaj aferente obiectivului ..... făcând parte din ..... şi acordă execuţiei lucrărilor calificativul .....

2. Comisia recomandă beneficiarului adoptarea următoarelor măsuri pentru o cât mai bună utilizare a obiectului:

.....

3. Prezentul proces-verbal, care conţine ..... file şi ..... anexe numerotate cu un total de ..... file, care fac parte integrantă din cuprinsul acestuia, a fost încheiat azi..... în trei exemplare originale.

	Numele şi prenumele	Funcţia	Locul de muncă	Semnătura
Preşedinte Membri:				
Specialişti-consultanţi				
Asistenţi la recepţie				
Secretar				

BON DE CONSUM

Format 1/2 A4, tipărite pe ambele feţe, în blocuri conţinând 100 de file.

1. Serveşte ca:

– document de eliberare din magazie pentru consum a unui singur material, respectiv a mai multor materiale, după caz;

– document justificativ de scădere din gestiune;

– document justificativ de înregistrare în evidenţa magaziei şi în contabilitate.

2. Se întocmeşte în două exemplare, pe măsura lansării, respectiv eliberării materialelor din magazie pentru consum, de către compartimentul care efectuează lansarea, pe baza programului de producţie şi a consumurilor normate, sau de alte compartimente ale unităţii, care solicită materiale pentru a fi consumate.

În condiţiile utilizării tehnicii de calcul, bonul de consum se poate întocmi într-un exemplar.

Bonul de consum (colectiv), în principiu, se întocmeşte pe formulare separate pentru materialele din cadrul aceluiaşi cont de materiale, loc de depozitare şi loc de consum.

În situaţia în care materialul solicitat lipseşte din depozit, se procedează în felul următor:

– în cazul bonului de consum se completează spaţiul următor cu denumirea materialului înlocuitor, după ce, în prealabil, pe dosul formularului se obţin semnăturile persoanelor autorizate să aprobe folosirea altor materiale decât cele prevăzute în consumurile normate;

– în cazul bonului de consum (colectiv) se taie cu o linie denumirea materialului înlocuit şi se semnează de aprobare a înlocuirii, în dreptul rândului respectiv. După înscrierea denumirii materialului înlocuitor se întocmeşte un bon de consum separat, aplicându-se un semn distinctiv (în cazul unităţilor economice) sau materialul înlocuitor se înscrie pe un rând liber în cadrul aceluiaşi bon de consum.

În bonul de consum, coloanele „Unitatea de măsură“ şi „Cantitatea necesară“ de pe rândul 2 se completează în cazul în care se solicită şi se eliberează din magazie materiale cu două unităţi de măsură.

Dacă operaţiile de predare-primire a materialelor nu pot fi suspendate în timpul inventarierii magaziei de materiale, comisia de inventariere trebuie să înscrie pe documentul respectiv menţiunea „predat în timpul inventarierii“.

3. Circulă:

– la persoanele autorizate să semneze pentru acordarea vizei de necesitate (ambele exemplare);

– la persoanele autorizate să aprobe folosirea altor materiale, în cazul materialelor înlocuitoare, la unităţile economice;

– la magazia de materiale, pentru eliberarea cantităţilor prevăzute, semnându-se de predare de către gestionar şi de primire de către delegatul care primeşte materialele (ambele exemplare);

– la compartimentul financiar-contabil pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitatea sintetică şi analitică (ambele exemplare).

La unităţile economice, exemplarul 1 circulă la contabilitatea materialelor, ca document de scădere din gestiune, iar exemplarul 2 serveşte la înregistrarea în contabilitate a costurilor.

La instituţii publice, exemplarul 2 rămâne la emitent.

4. Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

Unitatea Liceul Nr.10. Bucureşti						Produs (lucrare, comandă)							BON DE CONSUM (COLECTIV)	
	OP.PAD.	Nr. document	Data			Cod predator	Cod primitor		Nr.comanda Cod produs			Nr. Poz.		
1	2	3	4	5	6	7	8		9	10	11	12	13	
Nr. crt.	Denumirea materialelor (inclusiv sort, marcă, profil, dimensiune)	CONT		Cantitatea necesară	COD			U/M	Cantit. Eliberată		Preţ unitar		Valoarea	
		Debitor	Creditor		17	18	19	20	Intregi 21	Z	Lei 22	B	Lei	B
1	Tub fluorescent 40W			6				buc	6		5,	78	34	68
2	Hârtie Xerox			6				top	6		10,	78	64	68
	TOTAL												99	36
Data şi semnatura 2.09.2005		Şef de compartiment			Gestionar				Primitor					

FIŞA DE MAGAZIE

Format A5 şi 1/12X, tipărit pe ambele feţe, în foi volante, pe carton.

1. Serveşte ca:

– document de evidenţă la locul de depozitare a intrărilor, ieşirilor şi stocurilor de valori materiale, cu una sau două unităţi de măsură, după caz;

– document de contabilitate analitică în cadrul metodei relativ contabile (solduri);

– sursă de informaţii pentru controlul operativ curent şi contabil al stocurilor de valori materiale.

2. Se întocmeşte într-un exemplar, separat pentru fiecare fel de material şi se completează de către:

– compartimentul financiar-contabil la deschiderea fişei (datele cu antet) şi verificarea înregistrării (data şi semnătura de control). În coloana „data şi semnătura de control“ semnează şi organul de control financiar cu ocazia verificării gestiunii.

– gestionar sau persoană desemnată, care completează coloanele privitoare la intrări, ieşiri şi stoc.

Fişele de magazie se ţin la fiecare loc de depozitare a valorilor materiale, pe feluri de materiale ordonate pe conturi, grupe, eventual subgrupe sau în ordine alfabetică.

S.C. ANAPROD SRL Unitatea	FIŞĂ DE MAGAZIE	Pagina
Magazia 003	Materialul (produsul), sort, calitate, marcă, profil, dimensiune MATERII PRIME – FĂINĂ	

Cod	U/M	Preţ unitar		Stoc normat	Stoc de siguranţă
	kg	Lei	B		
		15.000			

Document			Intrări	Ieşiri	Stoc	Număr de control	Data şi semnătura de control
Data	Număr	Felul					
1.01					200		
4.01	004	N.I.R.	150		350		
6.01	008	N.I.R.	250		600		
8.01	005	B.C.		200	400		
10.01	010	N.I.R.	100		500		
12.01	009	B.C.		200	300		
14.01	016	N.I.R.	100		400		
16.01	011	B.C.		200	200		
		PENTRU UZ DIDACTIC					

Pentru valori materiale primite spre prelucrare de la terţi sau în custodie se întocmesc fişe distincte care se ţin separat de cele ale valorilor materiale proprii.

În scopul ţinerii corecte a evidenţei la magazie, persoanele desemnate de compartimentul financiar contabil verifică inopinat, cel puţin o dată pe lună, modul cum se fac înregistrările în fişele de magazie.

Înregistrările în fişele de magazie se fac document cu document. Stocul se poate stabili după fiecare operaţie înregistrată şi obligatoriu zilnic.

3. Nu circulă, fiind un document de înregistrare.
4. Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

FACTURA FISCALĂ

Formular cu regim special de înscriere şi numerotare.

Tipărit în blocuri a câte 150 de file, format din 50 de seturi cu câte 3 file în culori diferite: albastru (exemplarul 1), roşu (exemplarul 2), verde (exemplarul 3).

Seria BCX nr. 258789 **UZ DIDACTIC**

Furnizor S.C. ANA MIXT S.R.L.

Nr.ord.reg.com./an J40 /1598/ 2002

C.U.I. R 15211286

Sediul: Str. Ancorei nr. 16
Sector 1 Bucureşti

Judetul: Bucureşti

Cont: RO62RZBR0000060003325601

Banca: Raiffeisen SB

Capital social 2.000 RON

FACTURĂ FISCALĂ

Nr.facturii	258789
Data (ziua, luna, anul)	20,10,2005
Nr.aviz de însoţire a mărfii (dacă este cazul)	.....

Cumpărător: S.C. IRIS S.R.L.

.....

Nr.ord.reg.com./an : J 40 / 1234/ 2004

Cod fiscal (CUI) R 258741

Sediul: Str. Rozelor nr. 10
Sector 3 , Bucureşti

Judeţul: Bucureşti

Cont: RO41RNCB12320000147001201

Banca: B.C.R. SB

Nr. crt.	Denumirea produselor sau a serviciilor	U.M.	Cantitatea	Preţ unitar (fără T.V.A.) -lei-	Valoare -lei-	Valoarea T.V.A. -lei-
0	1	2	3	4	5(3x4)	6
1	Tricouri copii	buc.	20	10	200	38
2	Cămăşi bărbaţi	buc.	15	20	300	57
3	Tricouri damă	buc.	20	15	300	57
	Achitat cu chitanţa 578921					
Semnătura şi ştampila furnizorului	Date privid expediţia Numele delegatului Vasile Eugen B.I. / C.I. seria DK nr. 123489 Mijloc de transport nr. Auto B-07-ANA Expediţia s-a făcut în prezenţa noastră la data de 20,10,2005 ora 14.30 Semnăturile			Total din care accize	800	152 X
				Semnătura de primire	Total de plată (col.5+col.6) 952 RON	

1. Serveşte ca:
– document pe baza căruia se întocmeşte instrumentul de decontare a produselor şi mărfurilor livrate, a lucrărilor executate sau a serviciilor prestate;
– document de însoţire a mărfii pe timpul transportului;
– document de încărcare în gestiunea primitorului;
– document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului şi a cumpărătorului.

2. Se întocmeşte manual sau cu ajutorul tehnicii de calcul, în trei exemplare, la livrarea produselor şi a mărfurilor, la executarea lucrărilor şi la prestarea serviciilor de către compartimentul desfacere sau alt compartiment desemnat pe baza dispoziţiei de livrare, a avizului de însoţire a mărfii sau a altor documente tipizate care atestă executarea lucrărilor şi prestarea serviciilor şi se semnează de către compartimentul emitent.

Atunci când factura nu se poate întocmi în momentul livrării, datorită unor condiţii obiective şi cu totul excepţionale, produsele şi mărfurile livrate sunt însoţite, pe timpul transportului, de avizul de însoţire a mărfii. În vederea corelării documentelor de livrare, numărul şi data avizului de însoţire a mărfii se înscriu în formularul de factură.

3. Circulă:
– la furnizor:
– la compartimentul în care se efectuează operaţia de control financiar preventiv pentru acordarea vizei (toate exemplarele); viza de control financiar preventiv se acordă numai pe exemplarul 3;
– la persoanele autorizate să dispună încasări în contul de la bancă al unităţii (toate exemplarele);
– la compartimentul desfacere, în vederea înregistrării în evidenţele operative şi pentru eventualele reclamaţii ale clienţilor (exemplarul 2 al facturii, la care se anexează dispoziţia de livrare);
– la compartimentul financiar-contabil pentru înregistrarea în contabilitate (exemplarul 3).
– la cumpărător:
– la compartimentul aprovizionare, pentru conformarea operaţiei, având ataşat exemplarul din avizul de însoţire a mărfii care a însoţit produsul sau marfa, dacă este cazul, inclusiv nota de recepţie şi constatare de diferenţe, în cazul în care marfa nu a fost însoţită de factură pe timpul transportului (exemplarul 1);
– la compartimentul care efectuează operaţia de control financiar preventiv pentru acordarea vizei (exemplarul 1, împreună cu avizul de însoţire a mărfii, inclusiv nota de recepţie şi de constatare de diferenţe, după caz);
– la compartimentul financiar-contabil, pentru acceptarea plăţii, precum şi pentru înregistrarea în contabilitate (exemplarul 1 împreună cu avizul de însoţire a mărfii, inclusiv nota de recepţie şi de constatare de diferenţe, după caz).
4. Se arhivează:
– la furnizor:
– la compartimentul desfacere (exemplarul 2);
– la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 3);
– la cumpărător;
– la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1).

CHITANŢA

Formular cu regim de tipărire, înseriere şi numerotare.
Tipărit în carnete a câte 100 de file.
1. Serveşte ca:
– document justificativ pentru depunerea unei sume la casieria unităţii;
– document justificativ de înregistrare în registrul de casă şi în contabilitate.

2. Se întocmeşte în două exemplare, pentru fiecare sumă încasată, de către casierul unităţii şi se semnează de acestea pentru primirea sumei.

3. Circulă la depunător (exemplarul 1, cu ştampila unităţii); exemplarul 2 rămâne în carnet, fiind folosit ca document de verificare a operaţiilor efectuate în registrul de casă.

4. Se arhivează la compartimentul financiar-contabil, după utilizarea completă a carnetului (exemplarul 2).

Unitatea **S.C. ANA MIXT S.R.L.**
Nr.ord.reg.com./an **J40 /1598/ 2002**
Cod unic de înregistrare **15211286** ***Seria B VNG nr. 578921***
Atribut fiscal **R**
Sediul: **Str. Ancorei nr. 16**
Sector 1 Bucureşti

CHITANŢA Nr. .....*578921*.....
Data *20-10* *2005*

Am primt de la ..... ***S.C. IRIS S.R.L.***.....
Adresa ..... ***Str. Rozelor nr. 10, sector 3, Bucureşti*** .....
Suma de ..... ***952 RON*** ..... adică ***nouăsutecincizecişidoi ron***
.....
reprezentând ..... ***c/v fact.fisc. 258789 / 20,10,2005*** .....

Casier ,

REGISTRUL DE CASĂ

Format A4, tipărit pe o singură faţă, în carnete a câte 100 de file.

Evidenţa încasărilor şi a plăţilor în numerar se ţine cu ajutorul registrului de casă, care se întocmeşte de către casier pe baza documentelor justificative. Exemplarul 2 se detaşează şi se predă compartimentului financiar-contabil în aceeaşi zi sau cel mai târziu a doua zi, împreună cu documentele justificative, sub semnătură în registrul de casă.

Serveşte ca:

– document de înregistrare operativă a încasărilor şi plăţilor în numerar, efectuate în casieria unităţii pe baza actelor justificative;
– document de stabilire la sfârşitul fiecărei zile a soldului de casă;
– document de înregistrare zilnică în contabilitate a operaţiilor de casă.

Compartimentul financiar contabil verifică documentele de încasări şi plăţi predate de casier, precum şi dacă soldul înscris în registrul de casă este stabilit corect.

În cazul operaţiilor de încasări se verifică dacă sumele înscrise în registrul de casă corespund cu cele din duplicatele chitanţelor emise din carnetele de cecuri sau alte documente specifice aprobate de organele competente.

S.C. ANA MIXT S.R.L
....
(UNITATEA)

UZ DIDACTIC

Data			Contul
Ziua	Luna	Anul	casa
20	10	2005	5311

REGISTRU DE CASĂ

Nr. crt.	Nr. act casă	Nr. anexă	Explixcaţii	Încasări	Plăţi
Report / Sold din ziua precedentă			–	1 2 5 0, 8 0	
1	123457	Chit.	Încasare client S.C. IRIS SRL	9 5 2 0 0	
2	45878	Cec	Extragere numerar de la banca	1 0 0 0 0 0	
3	587462	Chit.	Plată funizor GEMA IMPEX SRL		3 5 5 0 0
4	12	Disp.pl.	Plata avans spre decontare Ionescu Oana		2 0 0 0 0
			SOLD / 20,10,2005		2 6 4 7 8 0
De reportat / TOTAL					
Casier				Compartiment finaiciar contabil	

MONETAR

Formular cu regim special de tipărire, înseriere şi numerotare.

Formularul este tipărit în carnete a câte 100 de file.

1. Serveşte ca:

– document justificativ pentru evidenţierea la sfârşitul zilei a numerarului existent în casierie, corespunzător mărfurilor comercializate;

– document justificativ de înregistrare în contabilitate;

– document justificativ pe baza căruia se predă numerarul încasat prin casă, de către casier, la casieria centrală a agentului economic.

Monetarul se utilizează pentru vânzarea mărfurilor cu amănuntul.

Potrivit reglementărilor în vigoare, în condiţiile utilizării aparatelor de marcat electronice, suma înscrisă în monetar trebuie să coincidă cu suma din registrul de casă emis de aceste aparate, inclusiv cu suma înregistrată de mână în registrul de casă, în cazul defectării aparatelor de marcat electronice.

Valoarea înscrisă în monetar trebuie să corespundă valorii înscrise în raportul de gestiune.

2. Se întocmeşte în două exemplare, de către casier, la sfârşitul zilei, prin inventarierea numerarului existent în casierie, pe categorii de bancnote şi de monede.

3. Circulă:

– la compartimentul financiar-contabil, pentru înregistrarea în registrul de casă (exemplarul 1);

– exemplarul 2 rămâne în carnet.

4. Se arhivează la compartimentul financiar-contabil, după utilizarea completă a carnetului (ambele exemplare).

ORDINUL DE PLATĂ

Ordinul de plată este un document justificativ (tipizat şi fără regim special) care exprimă o dispoziţie necondiţionată dată de plătitor băncii sale de a pune la dispoziţia unui beneficiar o anumită sumă de bani.

ORDIN DE PLATA Nr. 10 PLATITI 265 LEI, adică

douasutesasezecisicincilei

PLATITOR SC ANA MIXT SRL

Cod de identificare fiscală 15211286 Adresa STR. ANCOREI NR. 16 SECTOR 1 BUCURESTI

Codul BIC

Cod IBAN plătitor RO62RZBR0000060003325601 RZBRROBU

De la RAIFFEISENBANK ROMANIA - SB

Semnătura _____ L. S.

BENEFICIAR BUGETUL DE STAT

Cod de identificare fiscală 15211286 Codul BIC

Cod IBAN beneficiar RO14TREZ70120010102XXXXX TREZROBU

La Trezorerie operativa Sector 1

Nr de evidenţă a plăţii 1010201090500000000019

Reprezentând:

Impozit pe profit trim. III 2005

(128) Data debitării:

Tipul transferului NORMAL X URGENT

Data emiterii 25.10.2005

L. S.

Semnătura plătitorului şi Stampila

EXP.

Circuitul acestui document justificativ este prezentat în cele de mai jos:

• este completat de plătitor în trei exemplare şi remis băncii sale;

• banca va verifica autenticitatea documentului şi posibilitatea efectuării plăţii. Odată acceptat, banca va executa ordinul primit şi va înapoia exemplarul plătitorului, acesta fiind utilizat pentru înregistrarea în contabilitate alături de extrasul de cont;

• exemplarul 1 va ajunge în final la beneficiarul sumei, iar exemplarul 2 va rămâne ca document justificativ la nivelul unităţii bancare.

ORDIN DE DEPLASARE (DELEGAŢIE)

Format A5, tipărit pe ambele feţe, în blocuri a câte 100 de file.

1. Serveşte ca:

– dispoziţie către persoana delegată să efectueze deplasarea;

– document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate;

– document pentru stabilirea diferenţelor de primit sau de restituit de titularul de avans;

– document justificativ de înregistrare în contabilitate.

2. Se întocmeşte într-un exemplar, pentru fiecare deplasare, de către persoana care urmează a efectua deplasarea, precum şi pentru justificarea avansurilor acordate în vederea procurării de valori materiale în numerar.

3. Circulă:

– la persoana împuternicită să dispună deplasarea, pentru a fi semnat;

– la persoana care efectuează deplasarea;

– la persoanele autorizate de la unitatea unde s-a efectuat deplasarea, pentru a confirma sosirea şi plecarea persoanei delegate;

– la compartimentul financiar-contabil, pentru verificarea decontului pe baza actelor justificative anexate la acesta de către titular la întoarcerea din deplasare sau cu ocazia procurării materialelor, pentru stabiliarea diferenţelor de primit sau de restituit, a eventualelor penalizări şi pentru semnătura de verificare.

În cazul în care la decontarea avansului suma cheltuielilor efectuate este mai mare decât avansul primit, pentru diferenţa de primit de către titularul de avans se întocmeşte Dispoziţia de plată-încasare către casierie;

În cazul în care la decontare sumele privind cheltuielile efective sunt mai mici decât avansul primit, diferenţa de restituit de către titularul de avans se va depune la casierie şi pentru aceasta se emite Chitanţa;

– la persoana autorizată să exercite controlul financiar preventiv, pentru viză.

– la conducătorul unităţii pentru aprobarea cheltuielilor efectuate.

4. Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

STAT DE SALARII

Format 1/3X, 1/6X, A3 şi 1/6 A, tipărite pe o singură, faţă în blocuri a câte 100 de file.

1. Serveşte ca:

– document pentru calculul drepturilor băneşti cuvenite salariaţilor, precum şi al contribuţiei privind protecţia socială şi al altor datorii;

– document justificativ de înregistrare în contabilitate.

2. Se întocmeşte în două exemplare, lunar, pe secţii, ateliere, servicii etc., de către compartimentul care are această atribuţie, pe baza documentelor de evidenţă a muncii şi a timpului lucrat efectiv, a documentelor de centralizare a salariilor individuale pentru muncitorii salarizaţi în acord etc. (în cazul statelor de salarii în acord), pe baza fişierelor de evidenţă a salariului, a evidenţei şi a documentelor privind reţinerile legale, a listelor de avans chenzinal, concediilor de odihnă, certificatelor medicale şi se semnează pentru confirmarea exactităţii calculelor de către persoana care determină salariul cuvenit şi întocmeşte statul de salarii.

Pentru centralizarea la nivelul unităţii a salariilor şi a elementelor componente ale acestora, inclusiv a reţinerilor, se utilizează aceleaşi formulare de state de salarii.

Plăţile făcute în cursul lunii, cum sunt: avansul chenzinal, lichidările, indemnizaţiile de concediu etc., se includ în statele de salarii pentru a cuprinde întreaga sumă a salariilor calculate şi toate reţinerile legale din perioada de decontare respectivă.

Unităţile pot să-şi stabilească, dacă necesităţile interne o cer, o altă machetă a formularului, dar care să conţină informaţiile necesare unui eventual control.

S.C. NIV SRL

STAT DE SALARII

Luna ianuarie 2005

Nr. crt.	Numele şi prenumele	Funcţia	Salariu de bază	Salariu realizat	CAS 9.5%	Fond şomaj 1%	CASS 6.5%%	Venit net	Ded. Pers.	Venit bază de calcul	Impozit 16%	Rest de plată	Semnătură
1	ILIE ELENA	Lucr.com.	310	310	29	3	20	257	250	7	1	256	
2	SAVU IOANA	Secretară	450	450	43	5	29	374	250	124	20	354	
3	POPESCU ION	Director	600	600	57	6	39	498	250	248	40	458	
	TOTAL		1,360	1,360	129	14	88	1,129			61	1,068	

CAS 22%	299 RON
Fond şomaj 3%	41 RON
Asig.accid.mun. 0,5%	7 RON
Asig.sănăt.unit. 7%	95 RON
Com. ITMB 0,75%	10 RON
Total	452 RON

3. Circulă:

– la persoanele autorizate să exercite controlul financiar preventiv şi să aprobe plata (exemplarul 1);

– la casieria unităţii pentru efectuarea plăţii sumelor cuvenite (exemplarul 1);

– la compartimentul financiar-contabil, ca anexă la exemplarul 2 al registrului de casă, pentru înregistrarea în contabilitate (exemplarul 1 împreună cu exemplarul 1 al borderoului de salarii neridicate);

– la compartimentul care a întocmit statele de salarii (exemplarul 2 împreună cu exemplarul 2 al borderoului de salarii neridicate „Drepturi băneşti – Chenzina a II-a (extras)“, care va servi la acordarea vizei atunci când se solicită plata salariilor neridicate).

4. Se arhivează:

– la compartimentul financiar-contabil, separat de celelalte acte justificative de plăţi (exemplarul 1);

– la compartimentul care a întocmit statele de salarii (exemplarul 2).

Să recapitulăm!

Conform Legii contabilităţii, „orice operaţie patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un act scris care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ“. Se asigură astfel datele de intrare în sistemul informaţional contabil.

Importanţa documentelor se poate concretiza prin faptul că: prin ele se justifică operaţiile înregistrate în evidenţe; stau la baza înregistrărilor în contabilitate; consemnează date necesare pentru control şi analiză economico-financiară; constituie în caz de litigii probe în justiţie.

În raport cu operaţiile pe care le consemnează, în practică se utilizează documente numeroase şi variate.

Documentele conţin mai multe elemente principale, se întocmesc la locul unde se produce operaţia economică şi după completare sunt supuse operaţiei de prelucrare.

Evitarea sau înlăturarea erorilor se realizează prin operaţia de verificare a documentelor, care îmbracă mai multe forme: verificarea formei, aritmetică şi de fond.

Erorile constatate cu ocazia întocmirii, verificării, înregistrării documentelor justificative se corectează.

Documentele utilizate trebuie să constituie un sistem unitar şi raţional, care să aibă la bază reguli precise cu privire la întocmirea, folosirea, circulaţia şi evidenţa fiecărui document.

Circuitul reprezintă drumul parcurs de documente din momentul întocmirii lor şi până în momentul clasării lor în arhivă.

Într-o întreprindere, circuitul documentelor se desfăşoară conform unui grafic.

Păstrarea documentelor are loc, în funcţie de importanţa şi felul lor, pe o perioadă mai îndelungată sau mai scurtă de timp, conform normelor legale în vigoare.

DICŢIONAR

- **Act justificativ** – înscris, într-o formă determinată, prin care se constată un fapt, o învoială, o obligaţie.
- **Contract** – acord de voinţă între două sau mai multe persoane (fizice sau juridice) spre a constitui sau a stinge între ele un raport juridic.
- **Extras de cont** – document care conţine copia operaţiilor efectuate pe o anumită perioadă, într-un cont deschis la o unitate bancară.
- **Fiscalitate** – sistem de norme privitoare la stabilirea şi perceperea impozitelor şi taxelor.

ŞTIAŢI CĂ...

- din punctul de vedere al ariei de utilizare, documentele se împart în: documente comune pe economie şi documente specifice anumitor domenii de activitate?
- acolo unde operaţia se consemnează într-o limbă străină – de exemplu, într-o factură de export sau într-un extras de cont de la o bancă străină – obligatoriu se va ataşa o traducere a documentelor în limba română?
- acolo unde se foloseşte o monedă străină, pentru scopul înregistrării în contabilitate se va efectua conversia în moneda naţională, de regulă la cursul de referinţă al pieţei interbancare din ziua efectuării tranzacţiei?
- neîntocmirea documentelor justificative pentru operaţiile cu bunuri şi servicii constituie contravenţii la Legea contabilităţii şi element constitutiv al infracţiunii de evaziune fiscală?

Verificăm ce am învăţat!

1. Identificaţi necesitatea întocmirii documentelor justificative.
2. Enumeraţi criteriile de clasificare a documentelor şi exemplificaţi pe tipuri de documente.
3. Prezentaţi regulile de întocmire şi de corectare a documentelor.
4. Precizaţi la ce se referă verificarea formei şi verificarea de fond.

Realizăm un proiect!

Completaţi un dosar cu documentele care stau la baza înregistrării principalelor evenimente şi tranzacţii economico-financiare. Luaţi ca bază activitatea unei firme reale sau a „firmei-exerciţiu“.

Test grilă

1. Ce document serveşte pentru eliberarea din magazie a produselor, mărfurilor sau a altor valori materiale destinate vânzării?

a. Avizul de expediţie;
b. Avizul de însoţire a mărfii;
c. Avizul de expediţie sau dispoziţia de livrare;
d. Dispoziţia de livrare;
e. Dispoziţia de livrare şi factura sau factura fiscală.

2. Ce document justificativ de înregistrare în contabilitatea sintetică şi analitică serveşte pentru înregistrarea unei operaţii de stornare?

a. Notă de debitare creditare;
b. Registru jurnal;
c. Fişă de cont pentru operaţii diverse;
d. Document cumulativ;
e. Notă de contabilitate.

3. Extrasul de cont este:

a. documentul emis de societatea comercială, care cuprinde operaţiile de plăţi efectuate;
b. documentul care conţine încasările unor societăţi într-o lună;
c. documentul în care sunt consemnate operaţiile de încasări şi plăţi, efectuate prin bancă;
d. documentul pe baza căruia se efectuează plăţile;
e. documentul care conţine operaţiile de aprovizionări într-o lună.

4. Alegeţi documentul corect pentru următoarea operaţie economică: Se depune la bancă suma de 15.000.000 din casierie:

a. chitanţă de numerar;
b. CEC de numerar;
c. ordin de plată;
d. foaie de vărsământ cu chitanţă;
e. monetar.

5. Se vând mărfuri către clienţi, în valoare de 1.000.000 lei, T.V.A. inclus 19%. Pe baza cărui document se efectuează această operaţie?

a. Aviz de expediţie;
b. Dispoziţie de livrare;
c. Factură şi dispoziţie de livrare;
d. Factură fiscală;
e. Aviz de însoţire a mărfii.

6. Bonul de consum, după caracterul şi funcţia pe care o îndeplineşte, este document:

a. de execuţie;
b. de raportare;
c. de dispoziţie;
d. mixt;
e. centralizator.

7. Ordinul de plată, după caracterul şi funcţia pe care o îndeplineşte, este document:

a. de execuţie;
b. mixt;
c. de dispoziţie;
d. bancar;
e. specific.

8. Pentru utilajele şi instalaţiile care necesită montaj şi probe tehnologice, precum şi pentru clădirile şi construcţiile speciale care deservesc procese tehnologice, se întocmeşte:

a. procesul-verbal de recepţie;
b. procesul-verbal de recepţie provizorie;
c. procesul-verbal de punere în funcţiune;
d. procesul-verbal de recepţie finală;
e. procesul-verbal de recepţie provizorie şi procesul-verbal de recepţie finală.

9. Registrul de casă serveşte ca:

a. document de înregistrare operativă a încasărilor şi plăţilor în numerar;
b. document de stabilire la sfârşitul fiecărei zile a soldului de casă;
c. document de înregistrare zilnică în contabilitate a operaţiilor de casă;
d. document de înregistrare operativă a încasărilor şi plăţilor în numerar şi de stabilire la sfârşitul fiecărei zile a soldului de casă;
e. document de înregistrare operativă a încasărilor şi plăţilor în numerar, efectuate prin casieria unităţii pe baza actelor justificative.

10. Cum se face corectarea documentelor justificative pe baza cărora se primeşte, se eliberează sau se justifică numerarul?

a. Documentul greşit se anulează şi rămâne în carnetul respectiv (nu se detaşează);
b. Prin tăierea cu o linie a textului sau a cifrei greşite;
c. Prin tăierea cu o linie a textului sau a cifrei greşite, iar deasupra lor se scrie textul sau cifra corectă;
d. Prin tăierea cu o linie a textului sau a cifrei greşite, înscrierea textului sau a cifrei corecte şi se confirmă prin semnătura persoanei autorizate;
e. Se declară nul la Monitorul Oficial.

11. În structura documentelor justificative nu se cuprinde:

a. denumirea documentului;
b. denumirea şi sediul unităţii patrimoniale care întocmeşte documentul (când este cazul);
c. numărul documentului şi data întocmirii acestuia;
d. conţinutul operaţiei economice şi financiare;
e. graficul de circulaţie a documentelor justificative.

12. Înregistrarea documentelor în contabilitate se efectuează:

a. sistematic;
b. cronologic;
c. la sfârşitul trimestrului;
d. cu ocazia întocmirii bilanţului contabil;
e. cronologic şi sistematic.

CUPRINS

I. Sistemul contabil,
parte a sistemului informaţional economic

1.1. Sistemul informaţional economic 5
1.2. Evidenţa economică 8
1.3. Întreprinderea – cadru de organizare a contabilităţii 10

II. Obiectul şi metoda contabilităţii

2.1. Patrimoniul – obiect al contabilităţii 16
2.2. Structuri patrimoniale de activ 19
2.3. Structuri patrimoniale de pasiv 26
2.4. Structuri de cheltuieli şi venituri 29
2.5. Particularizarea structurilor patrimoniale la diferite tipuri de întreprinderi 33
2.6. Procese economice 43
2.7. Procedeele metodei contabilităţii 43
2.8. Principiile contabile 45

III. Evaluarea patrimoniului şi calculaţia

3.1. Definirea şi importanţa evaluării patrimoniului 55
3.2. Principiile evaluării 56
3.3. Formele evaluării patrimoniului 57
3.4. Calculaţia în contabilitate 61
3.5. Exemple de calculaţii 63

IV. Bilanţul şi dubla reprezentare

4.1. Importanţa şi structura bilanţului 70
4.2. Variaţia posturilor bilanţiere 72
4.3. Contul de profit şi pierdere; calculul rezultatelor intermediare şi finale 76

V. Documentele de evidenţă

5.1. Importanţa, structura şi clasificarea documentelor 89
5.2. Reguli de înlocuire, verificare, corectare, circuit, păstrare şi arhivare 92
5.3. Completarea documentelor pentru principalele evenimente şi tranzacţii financiare 96

În condițiile economiei de piață, cel mai important lucru este să ai spirit antreprenorial – să derulezi o afacere – și să stăpânești noțiuni, atitudini și comportamente pragmatice de contabilitate.

Fiind produsul unei echipe de specialiști, lucrarea de față oferă o pregătire bazată pe aplicarea practică a noțiunilor și a documentelor justificative – reguli de întocmire, verificare, corectare circuit, arhivare. Utilizatorii cărții vor cunoaște principalele structuri patrimoniale, vor fi capabili să completeze un dosar cu documentele de bază pentru înregistrarea principalelor evenimente și tranzacții economico-financiare, având ca sursă activitatea unei firme reale sau a unei „firme de exercițiu".